



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DEL ESTADO DE MÉXICO

CENTRO UNIVERSITARIO UAEM TEXCOCO

**“ELEMENTOS BÁSICOS DE LAS CONTRIBUCIONES, SU ESTUDIO Y SU
IMPACTO SOCIAL”**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADA EN CONTADURÍA**

PRESENTAN

GUADALUPE CERVANTES RODRÍGUEZ

MARIANA YAMILLE MANCILLA PALMA

DIRECTORA

M. D. F. MARÍA DE LOS ÁNGELES VELÁZQUEZ MARTÍNEZ

REVISORAS

M. EN C. ED. VIRIDIANA BANDA ARZATE

C. P. MARTHA ELENA SÁNCHEZ ROSAS

TEXCOCO, ESTADO DE MÉXICO, SEPTIEMBRE 2015.

Texcoco, México a 31 de Julio del 2015

M. EN C. ED. VIRIDIANA BANDA ARZATE
SUBDIRECTORA ACADÉMICA DEL
CENTRO UNIVERSITARIO UAEM
TEXCOCO
PRESENTE:

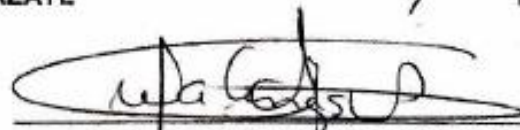
AT'N LIC. CINTHYA TERESITA ISLAS RODRÍGUEZ
RESPONSABLE DEL DEPARTAMENTO DE TITULACIÓN

Con base en las revisiones efectuadas al trabajo escrito titulado "ELEMENTOS BÁSICOS DE LAS CONTRIBUCIONES, SU ESTUDIO Y SU IMPACTO SOCIAL" que para obtener el título de Licenciadas en Contaduría, presentan las sustentantes Cervantes Rodríguez Guadalupe y Mancilla Palma Mariana Yamille, con núm. de cuenta, 0414538 y 0823493 respectivamente, se concluye que cumple con los requisitos teóricos - metodológicos por lo que se le otorga el voto aprobatorio para su sustentación, pudiendo continuar con la etapa de digitalización del trabajo escrito.

ATENTAMENTE

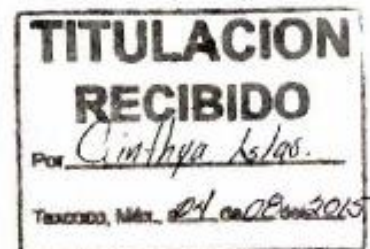


M. EN C. ED. VIRIDIANA BANDA
ARZATE

C. P. MARTHA ELENA SÁNCHEZ
ROSAS

M. D. F. MARÍA DE LOS ÁNGELES
VELÁZQUEZ MARTÍNEZ

c.c.p. Cervantes Rodríguez Guadalupe, Mancilla Palma Mariana Yamille.
c.c.p. M. en D. F. Ma. De Los Ángeles Velázquez Martínez.
c.c.p. AT'N Lic. Cinthya Teresita Islas Rodríguez.



AGRADECIMIENTOS

A dios por colmarnos de amor, fe, fortaleza, paciencia y conocimiento; por colocarnos el lugar y momento justos para llegar a donde estamos.

A la Universidad Autónoma del Estado de México, a nuestros maestros, y en especial a nuestra Directora de Tesis, M. D. F. María De Los Ángeles Velázquez Martínez, por su apoyo, comprensión, dedicación, tiempo y facilidades brindadas para la realización de nuestra investigación.

A la Facultad de la Licenciatura en Contaduría, por enseñarnos el haber del Licenciado en Contaduría; por forjarnos como profesionista éticos; por proveernos de las herramientas para enfrentar el mundo profesional; y hacer de nuestra carrera nuestra pasión y estilo de vida.

A todos aquellos que en algún momento pusieron un pie en nuestro camino para que tropezáramos, porque gracias a ellos nos forjamos como mejores personas, aprendiendo a levantarnos y a saltar obstáculos.

GUADALUPE CERVANTES RODRÍGUEZ &

MARIANA YAMILLE MANCILLA PALMA

DEDICATORIAS

A mi hija princesa Stephany Vanessa Tenorio Cervantes, por ser mi luz, mi motor y mis razones para ser aún mejor cada día, y como recordatorio de que has sido el más bello regalo que me ha dado la vida y del amor que siempre te tendré.

A mi novio y compañero de vida José Cristian Carrillo Gómez, por ser ese ángel que ilumina mis días, porque tu amor incondicional e infinito siempre me han acompañado, aún en los momentos más difíciles, por tu apoyo y comprensión en todo momento. ¡Siempre te voy amar!

A todos aquellos interesados en contribuir con algo para mejorar la situación que atraviesa nuestra sociedad. A todos aquellos que se preocupen por mejorar nuestro querido México.

GUADALUPE CERVANTES RODRÍGUEZ

DEDICATORIAS

A mi hija María Fernanda Reséndiz Mancilla por siempre estar a mi lado, por impulsarme a crecer, por hacerme la mamá más feliz y orgullosa del mundo, pero principalmente por ayudarme a salir adelante, simplemente gracias por existir.

A mi esposo Vicente Oble Meraz por acompañarme en este paso de mi vida, por darme tanto amor, comprensión y apoyo a las decisiones que tomo día a día, por ser la persona que elegí para caminar toda la vida.

A mis padres Mónica Palma Sustayta y Josué Mancilla Martínez, por enseñarme a ser la persona que hoy soy, por apoyarme en todo incondicionalmente, por creer en mí aún más de lo que yo lo hago, por tenderme la mano cuando más los necesito.

A mis hermanos Brian y Alexis Mancilla Palma porque siempre me dan fuerzas cuando las pierdo, por ser mis mejores amigos y ser tan unidos.

A tres mujeres importantes en mi vida Esther Mancilla Martínez, Verónica Tobón Mancilla y Ana Lilia Guzmán Trujano.

MARIANA YAMILLE MANCILLA PALMA

ÍNDICE

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	1
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
Objetivo general	5
Objetivos específicos	5
HIPÓTESIS	6
Hipótesis general	6
Hipótesis particulares	6
JUSTIFICACIÓN.....	7
MARCO TEÓRICO	9
INTRODUCCIÓN.....	13
METODOLOGÍA	16
CAPÍTULO I.....	17
ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES	17
1.1. Los primeros tributos y el nacimiento de los impuestos	17
1.2. Los Impuestos en Roma.....	18
1.3. Los tributos en la Edad Media	20
1.4. Origen y desarrollo de los impuestos en México.....	23
CAPÍTULO II.....	29
MARCO GENERAL DEL DERECHO FISCAL	29
2.1. Actividad Financiera del Estado	29
2.2. Concepto del Derecho Fiscal	31
2.3. Derecho Fiscal y su relación con otros conceptos	32
2.3.1. Finanzas Públicas.....	33
2.3.2. Hacienda Pública.....	34
2.3.3. Derecho Tributario	34

2.3.4. Derecho Impositivo	35
2.4. El Derecho Fiscal como parte del Derecho Público	36
2.5. Fuentes del Derecho Fiscal	38
2.5.1. Constitucional	42
2.5.1.1. Ley de Ingresos de la Federación	44
2.5.1.2. Presupuesto de Egresos	46
2.5.3. Supletorio	47
2.6. Clasificación de los Ingresos	50
2.6.1 Clasificación de las contribuciones	54
2.6.1.1. Clasificación de los Impuestos	55
CAPÍTULO III.....	59
ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA	59
3.1. Elementos de la Relación Tributaria	59
3.1.1. Sujeto activo	60
3.1.2. Sujeto Pasivo.....	62
3.2. Objeto	63
3.3. Base.....	65
3.4. Tasa.....	66
3.5. Tabla.....	66
3.6. Tarifa.....	67
3.7. Época de Pago.....	67
CAPÍTULO IV	69
EXÉGESIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	69
4.1. Modificaciones al Código Fiscal de la Federación a través del tiempo	69
4.2. Contenido.....	80
4.3. Objeto	81
4.4. Análisis del Capítulo Primero del Código Fiscal de la Federación	82

4.4.1. Escrutinio de artículos del 1 al 17-B.....	82
4.5. Estudio del Capítulo Segundo del Código Fiscal de la Federación.....	89
4.5.1. Escrutinio de los artículos 17 C) al 17 J)	89
CAPÍTULO V	93
DERECHOS Y OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES.....	93
5.1. Clasificación de los Derechos en materia Tributaria	93
5.1.1. Promociones ante las autoridades	93
5.1.2. Presentación de trámites administrativos.....	94
5.1.3. Devoluciones de Pagos	94
5.1.4. Otros.....	95
5.2. Procuraduría General de los Derechos del Contribuyente (Prodecon)	97
5.2.1. Historia	98
5.2.2. Órgano de Gobierno	100
5.2.3. Cultura Contributiva	100
5.2.4. Organismos Protectores de Derechos Tributarios en otros Países	101
5.2.4.1. Un estudio comparado con México.....	107
5.3 Obligaciones	108
5.3.1. Definición de Obligación	109
5.4. Catálogo de las Obligaciones Fiscales	110
5.4.1. Registro Federal de Contribuyente	110
5.4.2. Domicilio Fiscal.....	112
5.4.3. Ejercicios Fiscales	112
5.4.4. Contabilidad.....	113
5.4.5. Requisitos de los Comprobantes	114
5.4.6. Presentación de las Declaraciones	115
5.4.7. Dictámenes del Contador Público	116
5.4.8. Otras.....	117

CAPÍTULO VI	122
IMPACTO SOCIAL DE LOS BENEFICIOS A LOS EX PRESIDENTES EN MÉXICO	122
6.1. Percepciones, compensaciones y apoyos a ex presidentes en México	122
6.1.1. Acuerdo presidencial 7637	122
6.1.2. Acuerdo presidencial 2763-BIS	123
6.1.3. Inconstitucionalidad de los Acuerdos	124
6.1.4. Reglamento del Estado Mayor Presidencial	127
6.1.5. Unidad administrativa responsable de la entrega de las pensiones	128
6.1.6. Revisiones realizadas por la Auditoria Superior de la Federación	131
6.2. Impacto Social si estos beneficios se dejaran de pagar.....	131
6.2.1. Impacto Social	132
6.2.2. Destinar este recurso a otros sectores de la población	133
6.2.2.1. Comunidades Tzotziles en Chiapas	137
6.2.2.2. Indígenas en la Sierra Tarahumara en Chihuahua	139
6.2.2.3. Pueblos Indígenas en Oaxaca.....	141
6.3. Aproximación al Derecho Comparado con Países de América Latina	142
6.3.1. Argentina	143
6.3.2. Chile	143
6.3.3. Colombia	144
6.3.4. Costa Rica	146
6.3.5. Venezuela.....	147
6.4. Comparativo de pensiones.....	147
6.4.1. Pensión que otorga el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.....	148
6.4.2. Pensión que otorga el Instituto Mexicano del Seguro Social.	150
6.4.3. Pensión que otorga el Instituto Seguridad Social para los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios.....	153
6.4.4. Pensiones Pagadas a los Ex presidentes	155

CONCLUSIONES	162
SIGLAS	166
BIBLIOGRAFÍA.....	170
Fuentes bibliográficas	170
Fuentes hemerográficas.....	172
Páginas electrónicas	172
Legislación	175

ÍNDICE DE GRAFICOS

Gráfico 1. Costo promedio de mensual por cada ex mandatario.....	164
Gráfico 2. Costo promedio anual que le genera a cada país pagar las pensiones, percepciones o compensaciones y demás beneficios ex presidenciales.	164

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Cuadro comparativo de las reformas al CFF 2013 y 2014.....	70
Cuadro 2. Sujetos responsables.	119
Cuadro 3. Pensiones a ex presidente de Colombia.	145
Cuadro 4. Monto de la pensión por riesgo de trabajo.....	151
Cuadro 5. Monto de la pensión por invalidez.	152
Cuadro 6. Derecho Comparado con Países de América Latina.	163

ÍNDICE DE DIAGRAMAS

Diagrama 1. Accesorios.....	83
Diagrama 2. Domicilio fiscal de las personas física y morales.	85
Diagrama 3. Enajenación.....	86
Diagrama 4. Actividades empresariales.	88

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Para los contribuyentes (personas obligadas por ley al pago de un impuesto) resulta un tanto complejo, conocer y entender cuáles son sus derechos y obligaciones, dentro del marco del Derecho Tributario en términos prácticos, más aún, desde su perspectiva teórica. De hecho, se considera que para cumplir adecuadamente con las disposiciones en esta materia, es indispensable comprenderla y para ello es indiscutible que la autoridad, así como el sujeto pasivo de la obligación fiscal cuente con una base de conocimiento y conceptos lo suficientemente sólidos.

Es de sentido común que los mexicanos, tenemos la obligación de contribuir con el gasto público del país de manera proporcional y equitativa de acuerdo a lo dispuesto en la ley, tal y como se establece en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM); y una de las formas de sufragar es pagando impuestos, siendo éstos uno de los medios a través de los que, el Estado percibe la mayor parte de sus ingresos.

Los impuestos son de vital importancia para la economía nacional, ya que son destinados mediante la aprobación del Presupuesto de Egresos a diversos sectores de nuestro país, entre los que resaltan, educación, salud, seguridad y combate a la pobreza, entre otros; esta estructura se conoce como Actividad Financiera del Estado, donde estamos involucrados tanto el Gobierno Federal, Estatal y Municipal, como todos los contribuyentes: personas físicas y morales que se encuentren en una situación jurídica o de hecho.

Flores Zavala (2001) cita en su libro *Finanzas Públicas Mexicanas*, que “el fenómeno financiero se presenta desde que se origina la vida en colectividad, surge también el imperativo de atender necesidades de tipo colectivo, que para

ser satisfechas requieren de gastos que deben ser cubiertos, no por un individuo en particular, sino por la colaboración de todos los miembros de esa colectividad”.

Por su parte, Rodríguez Lobato y Valdés Acosta (1998) consideran que la Actividad Financiera del Estado, es aquella que se relaciona con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas. Al respecto señalan que:

Por su contenido y efectos la actividad financiera del Estado constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico. Económico, porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios. Político, porque forma parte de la actividad financiera del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines. Jurídico porque en un Estado de Derecho se encuentra sometido al Derecho Positivo (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos). Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado (pág. 3).

De ahí, que el *Derecho Fiscal* como Derecho Autónomo, Rodríguez Lobato (1998) lo define como: “Sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados de su ejercicio de su potestad tributaria” (pág. 13).

Se consideran normas jurídicas formales y se relacionan con el “deber ser” porque están establecidas en ley y son disposiciones de carácter obligatorio para todos los imponentes personas físicas y morales.

Sin embargo, México tiene bajos niveles de recaudación fiscal, esto es el resultado de una combinación de factores culturales, institucionales y legales.

Bajo este contexto, si los contribuyentes no tienen delimitado cuál es el abanico de los derechos y las obligaciones en los que se circunscriben al encontrarse en una situación jurídica o de hecho en materia fiscal, si no tiene una clara percepción sobre la forma en que se administra y gasta el dinero público, será muy difícil que cumpla en tiempo y forma con éstas, además, si incumple, se puede hacer acreedor a una serie de infracciones o sanciones. Asimismo, el

Estado no contará en su haber con los recursos necesarios para cumplir su actividad financiera.

Sin embargo, existe un gasto en el renglón de los egresos que no aparece como tal, denominado “pensiones pagadas a los ex presidentes” mismo que es con cargo a la Hacienda Pública Federal y que se registra anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF), en el ramo que corresponde a la Presidencia de la República y asciende a 14.2 mdp anuales, si éste concepto no está por mandato Constitucional y carece de sustento legal; por qué tiene que destinarse un recurso importante para jubilar a estos personajes por 6 años de trabajo, cuando el régimen de pensiones del IMSS, ISSSTE e ISSEMYM establecen una edad mínima y semanas de cotización para poder gozar del beneficio del retiro, si ese ingreso se pudiera destinar a las comunidades pobres de Chiapas, Oaxaca o Chihuahua se contribuiría a disminuir el hambre de estas poblaciones de la nación.

Por otra parte se reflexiona lo siguiente:

Si los contribuyentes tuvieran claro conceptos como, ¿Qué es el Derecho Fiscal?, ¿Por qué estamos obligados a contribuir con el gasto público?, ¿Cuáles son los elementos que conforman las finanzas públicas?, ¿Cuáles son los límites espaciales, temporales y constitucionales de la ley fiscal?, ¿Qué causa aborda el estudio de las contribuciones que se encuentran reguladas en el Artículo 2° del CFF desde una perspectiva de carácter teórica-práctica?; La eficiencia y eficacia del “sujeto activo” como administrador de los recursos de la nación.

Los ciudadanos “sujeto pasivo” de la relación tributaria, tendrían la conciencia y cultura de participar de manera positiva y responsable con el gasto público del país: y este produciría un mayor beneficio para todos.

En este entorno, se hace una última serie de interrogantes, ¿Cuáles son los elementos de la tributación en México?, ¿Si los contribuyentes dejan de cumplir con sus obligaciones fiscales, el Estado carecerá de los recursos monetarios indispensables para cubrir las necesidades cotidianas de la población?, ¿Se

considera importante conocer cuál es la relevancia de la contribución?, ¿Si hubiera un cambio en la percepción que tienen los contribuyentes sobre la forma en que se administra y gasta el dinero público, se tendría una recaudación más eficiente?.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Objetivo general

Proporcionar a los interesados en la causa, la factible comprensión, la debilidad tributaria y la importancia de la teoría impositiva en México.

Objetivos específicos

- Identificar los antecedentes de la obligación de contribuir con el gasto público.
- Analizar las Finanzas Públicas y la Actividad Financiera del Estado.
- Reconocer los Elementos de la Relación Tributaria.
- Examinar los Derechos con los que actualmente cuenta el contribuyente, así como sus Obligaciones y las facultades de las autoridades fiscales contenidas en el Código Fiscal de la Federación.
- Analizar el impacto social de las pensiones pagadas a los ex presidentes de México.

HIPÓTESIS

Hipótesis general

“Se considera importante conocer cuál es la relevancia de la contribución en México, y si el contribuyente pudiera apreciar que los tributos son destinados para los fines que fueron creados, los imponentes pudieran cumplir en tiempo y forma con la obligación de coadyuvar con el gasto público”.

Hipótesis particulares

- ¿Si los contribuyentes dejarán de sufragar el gasto público, el Gobierno dejara de contar en su haber con los recursos necesarios para satisfacer las necesidades de la población?
- ¿Si los contribuyentes están bien informados sobre las actividades de contribuir, se creará en ellos la cultura para reflexionar sobre la importancia que tiene el acto de coadyuvar con el gasto público?
- ¿Si los contribuyentes incumplen con sus obligaciones en materia impositiva en tiempo y forma, serán sujetos de multas y sanciones?
- ¿Si los contribuyentes percibieran que el pago de sus contribuciones se administran en forma eficiente y son destinadas para los fines que fueron creados, se acabaría con la evasión fiscal y se tendría una recaudación más eficiente?

JUSTIFICACIÓN

Desde hace décadas las autoridades fiscales se han enfrentado al problema de evasión y elusión fiscal ya sea por conocimiento o por falta de información fiscal por parte de los contribuyentes.

No obstante el contribuir con el gasto público es un ejercicio de cultura fiscal ciudadana significativa y relevante para la vida nacional, respetando los principios de igualdad y justicia.

El presente proyecto de investigación, es una aportación que tiene como principal objetivo, proporcionar información perceptible a los contribuyentes y diligentes de la materia, que les apoye a comprender la importancia de cumplir con sus deberes fiscales, tanto los de carácter monetario como los de carácter administrativo mismos que se dan al momento de contribuir con el gasto público mediante el pago de las contribuciones establecidas en un marco legal, el origen y el hecho imponible, así como discernir los conceptos básicos y su aplicación teórico práctica para el estudio de las mismas y del entorno social donde se viva.

Esto en correspondencia con lo que quedó establecido en el Plan Nacional de Desarrollo (PND) 2007-2012, en el apartado de transformación educativa, como parte de la estrategia 12.4 se establece que:

Para que las personas puedan ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones se impulsará desde edades tempranas, a que los mexicanos tengan la capacidad de reflexionar sobre el significado de sus actos y tengan una clara conciencia de sus responsabilidades y derechos ciudadanos para que, llegado el momento, los ejerzan plenamente y practiquen activamente las conductas democráticas (Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012).

Y que se espera continúe la administración actual en su Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018.

Lo anterior permitirá alcanzar a las personas interesadas en esta disciplina, un aprendizaje significativo de la teoría impositiva en México, para poder

desempeñarse en forma eficiente en el ámbito laboral, docente y mercantil, creando en el país una conciencia y cultura tributaria.

Con la firme confianza que la educación debe contribuir a formar una patria que coexista en un clima de respeto, tolerancia, participación y libertad, valores idóneos para fortalecer a nuestro País.

MARCO TEÓRICO

Desde el Acta Constitucional del 31 de enero de 1894 y en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) de 1917, se ha facultado al Estado para que pueda exigir a los ciudadanos el traslado de una parte de su riqueza, aportaciones que en su origen se conocieron como tributos y que actualmente se denominan contribuciones.

A nadie le gusta entregarle una parte de su dinero al Gobierno y si así fuera no hablaríamos de impuestos sino de contribuciones voluntarias. Cuando los habitantes de un país tienen alto grado de confianza en su gobierno la recaudación fiscal es superior a la meta esperada, por el contrario, la desconfianza ciudadana se refleja en la flaqueza del tesoro público (Pardinas, 2005).

México, como ha quedado apuntado, vive y funciona gracias a la Hacienda Pública y ésta solo puede integrarse con las participaciones que hacen los sujetos obligados que se encuentran en una situación jurídica o de hecho, por esta razón es necesario que la actividad recaudatoria de las contribuciones se lleve a cabo en tiempo y forma, con la confianza del sujeto pasivo, por lo que es necesario que el Estado, mediante el Sistema de Administración Tributaria (SAT) cumpla y haga cumplir la ley fiscal, pues no es opcional cobrar las contribuciones, esta actividad debe ser permanente como consistente, es la existencia de sus necesidades.

Los impuestos son formas de contribución que los ciudadanos de un país entregan al Estado, para que este pueda cumplir sus funciones de administrar el gasto público para poder brindar seguridad, salud, educación, vivienda, etc. Y de esta forma mejorar la calidad de vida de sus habitantes.

Omar Cortes (2003) menciona en su ensayo denominado, *De Contribuciones, tributos e imposiciones*, que el “concepto de la contribución es tan antiguo como

la misma humanidad, puesto que, es una característica de nuestra especie el desarrollarse en grupo, así como también lo es la contribución que cada integrante del grupo ha de realizar para mantenerle” (pág. 68). Así, desde la época prehistórica, cada integrante de los grupos sociales humanos que se desarrollaron en diferentes puntos del globo terráqueo, contribuía para que la colectividad de la que formaba parte se mantuviera, ya que el individuo era incapaz de sobrevivir fuera de su comunidad.

A medida que las sociedades van desarrollándose, inventando y fabricando instrumentos que les permitan sobrevivir compartiendo descubrimientos y transformando sus relaciones internas al generarse los primeros atisbos de lo que ahora conocemos como división del trabajo, la contribución va acomodándose a las nuevas circunstancias.

Gregorio Sánchez León (2003) anota en su libro *Derecho Fiscal Mexicano* que:

Los primeros rasgos de tributación en México aparecen en los códigos aztecas, en los que se registró, que el Rey de Azcapotzalco, pedía como tributo al pueblo mexica, una balsa sembrada de flores y frutos, además una garza empollando sus huevos y al momento de recibirla esta debería estar picando un cascarrón; a cambio recibían beneficios en su comunidad. Así mismo los “Tequiamatl” (papeles o registros de tributos), fue un género de esos códigos, realizados con la Administración Pública dentro del Imperio Mexica.

En el México prehispánico los mexicas se organizaron para facilitar la recaudación y nombraron “Calpixquis”, a los primeros recaudadores, quienes identificaban su función llevando una vara y un abanico en cada mano. La recaudación de esos pueblos requería de funcionarios que llevaran un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, así como la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La matrícula de Tributos, es uno de los documentos más importantes de los códigos dedicados a la administración y a la Hacienda Pública.

En esa época existieron diversas clases de tributos, entre otros están los de guerra, religiosos y de tiempo. Los gravámenes a los que estaban obligados los pueblos sometidos por los mexicas eran de dos tipos: en especie o mercancía

(impuesto según provincia, población, riqueza e industria) y en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

Las contribuciones fueron evolucionando conforme fueron pasando los años, al llegar Hernán Cortés a México, lo sorprende la organización del pueblo Azteca, sin embargo estuvo en desacuerdo con la forma en que se cobraban las mismas y a partir de ese momento, él tomó el mando de las tierras conquistadas, quedando atrás los tributos de flores y animales, para pasar a los que consistían en alimentos, metales y piedras preciosas.

Establecida la Colonia, los indígenas costeaban sus impuestos con trabajo y minas, hacienda y granjas. En 1591 se implanta la Alcabala (impuesto que gravaba la comercialización y todo tipo de transferencia, que eran pagadas por el vendedor en la compraventa y por ambos contratantes en la permuta) el peaje (derecho de paso), así como también el diezmo y la primicia, gracias a estos la iglesia acumuló grandes riquezas.

A partir de 1810 Miguel Hidalgo y Costilla, José María Morelos y Pavón y los caudillos de la Independencia, lucharon contra la esclavitud y por la abolición de alcabalas, gabelas y peajes.

El 19 de marzo de 1812 las Cortes de Cádiz expidieron la Constitución de Cádiz, misma que dispuso que éstas establecieran anualmente las contribuciones que se pagarían en proporción a los haberes del Estado para los gastos, en esta época el sistema fiscal se complementa expidiéndose el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas, siendo éstas las primeras tarifas de importación. En la CPEM de 1917, queda establecido en el artículo 31 fracción IV que: *“Son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

En 1976 con el entonces Presidente de México Luis Echeverría Álvarez, nace en nuestro país el beneficio de otorgarle a los ex mandatarios una pensión, gratificación por el simple hecho de haber gobernado 6 años, por haber dedicado

gran parte de existencia productiva al servicio público, ¿Está dado este hecho bajo el principio de legalidad?.

El presente trabajo comprende una investigación, análisis y estudio de diversos conceptos que conforman los elementos de los impuestos, como lo son: objeto, sujeto activo, sujeto pasivo, tasa, tabla, tarifa, época de pago, así como todos los demás términos que emanan de la relación tributaria, su evolución a través de la historia, desde su nacimiento hasta su extinción, como se encuentran establecidos en las leyes antes mencionadas, abarcando diversos enfoques de las ciencias como lo son el Derecho, la Economía y la Educación ya que el estudio de la actividad financiera del Estado incluye un carácter teórico-práctico, “Federalismo en el gasto y centralismo en los impuestos”.

La pobreza en algunos sectores del país, el análisis del gasto que representa para el Estado el beneficio que tienen los ex presidentes con el paquete “post-presidencial”; todos estos puntos con el propósito de crear reflexión sobre los deberes ciudadanos y el Gobierno Federal, ubicar la educación del estudiante para lograr el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el compromiso ético que les permita tomar una decisión enfocada en cada situación que se relacione con las Dependencias de la Administración Pública, y que impacte de manera efectiva con su contexto inmediato y con su país.

INTRODUCCIÓN

El estudio tópico del Derecho Tributario y de todos los elementos que emanan de este concepto resulta un tanto complejo, desde su perspectiva teórica y aún más desde la vertiente práctica. De hecho, consideramos que para cumplir adecuadamente con las disposiciones establecidas en esta materia es indispensable percibirla, entenderla y razonarla, por lo que reflexionamos que, el estudioso de esta causa debe contar con el material elemental y práctico que le permita alcanzar una enseñanza clara y sencilla de la teoría impositiva en México; Así mismo el analizar las diversas partidas en las que se aplica el Presupuesto de Egresos en particular, la partida correspondiente a las pensiones de los ex presidentes del país, cuando en éste hay más de 55.3 millones de pobres ¿tienen sustento legal?, ¿cuál sería el impacto social que causaría si dichas retribuciones se dejaran de pagar?, y este recurso se asignará a otras partidas del gasto social.

Bajo este esquema, la presente investigación se divide en seis capítulos que comprenden en forma general, práctica y sencilla, *La Teoría General de la Tributación*, como a continuación se describe.

Antecedentes Históricos de las Contribuciones, en el capítulo uno revisamos los prístinos del tributo en México, así como su evolución a través del tiempo.

Denominado ***Marco General del Derecho Fiscal***, el segundo de los capítulos, aborda la problemática de la Actividad Financiera del Estado, el concepto del Derecho Fiscal, y su relación con otros conceptos, específicamente; Finanzas Públicas, Hacienda Pública, Derecho Tributario, Derecho Impositivo y su estudio como parte del Derecho Público. Posteriormente; las fuentes del Derecho Fiscal desde la arista Constitucional, Marco Primario; el que se enfocará en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) y el Presupuesto de Egresos, así como el marco

supletorio. Por último, la Clasificación de los Ingresos, las Contribuciones y los Impuestos.

Bajo el nombre de ***Elementos de la Relación Tributaria***; el capítulo tercero describe todo lo referente a los Componentes de la Relación Tributaria, es decir; Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, el Objeto, Base, Tasa, Tabla, Tarifa y Época de Pago.

La ***Exégesis del Código Fiscal de la Federación (CFF)***; está destinado el cuarto de los capítulos; esto es, el Contenido del CFF, su Objeto, y en particular; el Análisis del Capítulo Primero que incluye los Artículos del 1 al 17-B y por otro lado; el Estudio del Capítulo Segundo que abarca los Artículos 17 C) al 17 J), así como las modificaciones que ha transigido a través del tiempo.

El Capítulo Quinto lo destinamos a los ***Derechos y Obligaciones Fiscales de los Contribuyentes***, y aborda la Definición de Obligación, Catálogo de las Obligaciones Fiscales en el que destacamos su importancia: Registro Federal de Contribuyente (RFC), Domicilio Fiscal, Ejercicios Fiscales, Contabilidad, Requisitos de los Comprobantes, Presentación de las Declaraciones, Dictámenes del Contador Público, Otras y Responsabilidad Solidaria.

Así como la Noción de Derecho y su clasificación en materia Tributaria, para los propósitos de nuestra investigación nos circunscribimos a las promociones ante las autoridades, presentación de trámites administrativos, devolución de pagos, abordando la creación de la Procuraduría General de los Derechos del Contribuyente (Prodecon) creada por una cultura contributiva.

El último de nuestros capítulos lo dedicamos para realizar el estudio de uno de los gastos que consideramos innecesario y excesivo, ***“Pensiones Pagadas a los Ex Presidentes de México”***, desde su origen en 1976, con el entonces presidente Luis Echeverría Álvarez, en el Acuerdo presidencial 7637, sus modificaciones realizadas en el Acuerdo 2763-Bis en 1987, hasta la posición actual decretada por Felipe Calderón Hinojosa, se analizará el impacto social que tendría el poder eliminarlas del cargo al erario público para que este recurso

pueda ser aplicado a otros sectores del gasto nacional, la huella que causaría si este acto se tomara como iniciativa de cambio institucional que permita que nuestras legados históricos no sean escenarios inalterables y que el pasado no se convierta en una condena sobre nuestro porvenir.

Se realizará un estudio de Derecho Comparado con otros Países de Latinoamérica y se llevará a cabo un análisis comparativo con el sistema de pensiones de otros organismos de seguridad social como el Instituto Mexicano de Seguridad Social (IMSS), Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) e Instituto Seguridad Social para los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios (ISSEMYM).

Posteriormente, se redactan las conclusiones a las que llegamos en nuestro estudio, con lo que se comprueba la hipótesis planteada.

Para lograr lo anterior y cumplir nuestros objetivos, se utilizarán diversos métodos a lo largo de la misma, como son: Método Científico, Histórico, Descriptivo, Deductivo e Inductivo.

Por último, se presenta un apartado destinado al material bibliográfico, hemerográfico, ordenamientos legales y otras disposiciones que sirvieron de base para realizar la presente investigación.

METODOLOGÍA

El presente trabajo se fundamenta en los siguientes métodos:

Método Científico. Se desarrolla un camino hacia el conocimiento, la investigación consiste en indagar hechos que pueden ser comprobados.

Método Cualitativo. Se analiza la información desde sus memorias hasta la actualidad en diversos contextos.

Además se aplican los siguientes métodos:

Método Histórico. Se hace un recorrido sobre la regulación de las contribuciones en nuestro país a través de su historia.

Método Descriptivo. Se refieren características fundamentales de la actividad financiera del Estado.

Método Analítico. Se examinarán los principales elementos de la relación tributaria así como de los derechos y obligaciones de los contribuyentes y las facultades de las autoridades fiscales.

Método Inductivo. Analizamos conceptos contenidos en el Código Fiscal de la Federación a partir del nacimiento de una obligación fiscal.

Deductivo. Llegamos a conclusiones aprendidas a través de la experiencia y la práctica.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1. Los primeros tributos y el nacimiento de los impuestos

Los impuestos son casi tan antiguos como el hombre; a lo largo de la historia se han requerido prestaciones de las personas, grupos o pueblos por los reyes, príncipes, señores feudales, etc.

Conocer lo inherente a la evolución histórica de los tributos en el tiempo y el espacio, nos permite observar su desarrollo hasta la actualidad, lo que posibilita mejorar, renovar y reformar los tributos en busca de un beneficio general.

Desde épocas antiquísimas, en qué surgieron las primeras comunidades, la relación gobernantes-gobernados se ha llevado a cabo aportando bienes, servicios y recursos financieros a los gobernantes para que estén en aptitud de dar cumplimiento a las necesidades comunes de la población.

En el aspecto tributario, a través de la historia de la humanidad, ha existido la imposición del más fuerte, principalmente en el índole económico, lo que ha propiciado el enriquecimiento excesivo de unos pocos, en perjuicio de la mayoría; sin embargo, con el transcurso del tiempo, los despotismos e injusticias han venido disminuyendo y a su vez se percibe la tendencia a la implementación de regímenes fiscales justos.

En la sociedad se presentan requerimientos que difícilmente pueden ser atendidos en lo individual, como son necesidades de seguridad, educación, salud, transporte, etc. De esta manera, el individuo en sociedad, crea necesidades de orden público, mismas que son reconocidas y respetadas por el Estado, quien regula la conducta de todos los individuos de la sociedad,

pugnando por bienestar integral. Para que los gobernantes estén en posibilidad de dar cabal cumplimiento a los requerimientos antes señalados, es imprescindible que los gobernados proporcionen los recursos financieros necesarios al Estado, quien los revierte a la sociedad conforme a los ordenamientos legales y reglamentos, aplicables con eficiencia y honestidad.

Las actividades que el Estado lleva a cabo, encaminado a la satisfacción de las necesidades públicas, se efectúa a través de funciones y servicios públicos, traducidos en gastos para el logro del bien común. Esto último justifica la recaudación de los ingresos tributarios y la ejecución de los gastos; esto es la actividad financiera, en relación al Derecho Tributario.

1.2. Los Impuestos en Roma

En Roma existieron diferentes tributos trascendentales, que han sido antecedentes de los actuales impuestos, como la “*vicésima hereditatum*” (impuesto sobre las herencias).

De igual forma, se tienen antecedentes de tributación excesiva, como en el caso de los “*Ultro Tributa*”, las joyas y los carros cuyo valor superaba los 15,000 ases, eran valuados por Catón, en el Imperio patrimonial diez veces más del valor original; los esclavos menores de 20 años comprados en el lustrum anterior en 10,000 ases, todos diez veces más que el precio de adquisición; para los citados patrimonios de lujo, la cuota impositiva de *Tributum* se aumentaba a tres veces (García Vizcaíno, Derecho Tributario, Tomo I, 1996).

Menciona García Vizcaíno (1975) que:

Durante el imperio Romano, con la “*Lex Julia Municipalis*”, surgieron localidades llamadas “*fora*” y “*conciliabula*”, las que constituían ciudades independientes, que tenían la facultad de ordenar su administración interior, y sus habitantes el derecho de ciudadanía, al mismo tiempo que se les fijó la obligación de contribuir a las cargas impuestas (*numera*); por ello se denominó “*munícipes*” a los habitantes de tales ciudades o villas (págs. 227-228).

Entre los cargos municipales romanos, podemos mencionar al “curator”, que custodiaba por los intereses fiscales y al “defensor civitatis” que controlaba la inversión de la renta y defendía a los habitantes de las injusticias o abusos de los recaudadores de impuestos. Así mismo, los senadores que componían el “ordo decurionum” respondían con su propio patrimonio por la exacción de los impuestos municipales.

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados, los bárbaros en los últimos tiempos del Imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos que eran pagados, primero para amortiguarlos, y luego en virtud de la conquista. Los hunos tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistadores.

En la decadencia del Imperio Romano, se ejerce un poder absoluto y despótico de los emperadores; narra Serrigny que “el Imperio Romano no sucumbió al golpe de los bárbaros, si no que fue asumido por la rapacidad del fisco imperial” (Garza, 2002, págs. 13-14).

Los ingresos más importantes del Imperio Romano, eran los tributos provenientes de las provincias sometidas por las guerras e imponían un poder dominante en la sucesión de sus gobernantes, los emperadores romanos, algunos normales y otros déspotas, los impuestos se elevaban de forma muy significativa y cuando ascendía al poder un emperador justo, disminuían los tributos hasta la trigésima parte y con ello les bastaba para satisfacer las necesidades del Estado; tal es el caso de los emperadores como Nerva, Trajano, Marco Aurelio y Alejandro Severo; en cambio Roma temblaba con Nerón, Calígula y Heliogábalo.

El Imperio Romano delegó una lección a los pueblos: el despotismo tributario ha sido causa de la disolución del Estado.

1.3. Los tributos en la Edad Media

En la Edad Media el poder estaba depositado en el señor Feudal, el que era rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para salvaguardar su integridad física del ataque vandálico de posibles agresiones. En esta época, estableció las condiciones para sus siervos, los que estaban obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto originó que la relación tributaria se volviera anárquica, arbitraria e injusta, ya que los siervos debían cumplir con dos tipos de obligaciones: personales y económicas.

En la organización económica y política de la Edad Media, se encuentran los antecedentes más antiguos de los sistemas tributarios contemporáneos.

En el siglo XI Europa se halla dividida en bastas extensiones territoriales, las que eran apoderadas por un señor importante, ligado al rey; sin embargo, actuaba en forma independiente. A su vez, existían pequeñas extensiones de tierra que eran propiedad privada.

Parte de las grandes extensiones eran reservadas para la explotación directa del gran señor, otras se concedían a personas a cambio de su vasallaje, protestando guardarles fidelidad y lealtad. Estos a su vez, encomendaban el cultivo de la tierra a los aldeanos (ingenuiles u hombres libres), que no eran sometidos a trabajos serviles y los siervos que propiamente eran los esclavos de la antigüedad.

El vasallo tenía obligaciones para con su señor, inherentes a la prestación de servicios personales y prestaciones económicas, dentro de estas últimas existían las ayudas de dinero que en principio eran arbitrarias y con posterioridad se reglamentaron, por otro lado recibía ayuda del señor en los siguientes casos:

1. Cuando este era prisionero y había que pagar rescate.
2. Para equiparlo militarmente para la lucha en las cruzadas.

3. Cuando se casaba alguna de sus hijas.
4. Cuando armaba caballero a su hijo.

Cuando fallecía un vasallo, el sustituto debía pagar al señor un año de renta; cuando se casaba la hija del vasallo, el señor elegía al marido, de otra manera, tenía que pagar una cantidad elevada; y si el vasallo vendía su feudo, debía apagar hasta tres años de renta.

“Los reinos y territorios de la Edad Media eran unidades de poder político (solo internamente e incluso durante siglos, de modo excepcional, el que estaba limitado, en lo interno, por los numerosos depositarios del poder, feudales, corporativos y municipales, y en lo exterior, por la iglesia y el emperador)” (García Vizcaíno, 1996, pág. 5).

García Vizcaíno (1996) cita la Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica de Héller Herman:

Hasta el siglo XIX los poderes de denominación política y económica estaban congregados siempre en las mismas manos. Durante toda la Edad Media y aun en los primeros siglos de la era moderna, las clases propietarias del suelo, y al lado de ellas la burguesía ciudadana, poseedora del dinero, tenían también los poderes del mando político. El absolutismo, que por medio de la política mercantilista convirtió al Estado en el más fuerte sujeto económico capitalista, hizo de los medios de denominación política un monopolio de Estado, y arrebató a los estamentos sus privilegios públicos de autoridad. Pero no solo dejó a los señores feudales el capital agrario si no que formó, el nacimiento de un poder económico burgués muy evidente en la forma de capital inestable, financiero, comercial e industrial, al que el Estado liberal dio luego casi absoluta libertad de acción (pág. 7).

Por su parte, también los siervos tenían dos clases de obligaciones; las de prestación de servicios personales y de carácter económico, dentro de estas últimas se tenía la capitación, el formariage y la mano muerta.

- A) La capitación era un censo que se pagaba por cabeza, una vez al año.
- B) El formariage o servidumbre matrimonial, consistía en la cantidad que se pagaba cuando el siervo o sierva se casaba con alguna persona de otro

feudo; cuando se casaban con personas del mismo feudo, el pago era muy bajo.

- C) La mano muerta era el derecho asignado al señor para apropiarse de los bienes de sus siervos, cuando estos morían sin tener hijos herederos, familiares colaterales no tenían derecho a heredar y en su caso, si el señor autorizaba que recibieran la herencia, tenían que pagar un rescate elevado denominado “Derecho de relieve”.

El censo era una renta que los aldeanos tenían que pagar en dinero, en proporción a la extensión de su predio. Si no lo pagaban, procedía el despojo. Así mismo existían otras prestaciones en especie, como productos de la tierra (trigo, avena, gallinas, cera, etc.), y además se cobraban derechos en dinero o en grano por cada cabeza de ganado, por la venta de carne, trigo, sal, mercancía, cerveza, etc.

Gran parte de las contribuciones que existen actualmente, tiene su origen en las prestaciones que exigían los señores feudales, tal es el caso de los impuestos aduanales, los indirectos que gravan el consumo, los que gravan la propiedad inmobiliaria y el propio ISR (Impuesto Sobre la Renta), cuyo origen data de 1789 en Inglaterra, al gravar con un sexto o un décimo los productos de la tierra, de la industria o la renta de los capitales que iniciaba su desarrollo.

Los derechos de peaje fueron desapareciendo, subsistiendo solamente los transformados en impuestos de importación y de exportación, gravando la entrada y salida de los artículos de su país, existiendo al respecto una finalidad más de carácter profesionalista que de carácter fiscal; los servicios personales se fueron sustituyendo con el transcurso del tiempo por prestaciones en dinero; el impuesto sobre las herencias ha subsistido hasta la fecha; y finalmente la talla o pecho se ha convertido en un impuesto sobre la propiedad inmobiliaria (Impuesto Predial).

El pensamiento teológico de los grandes teólogos a partir de la Edad Media dedicó grandes páginas al tema de los tributos. El padre Juan de Mariana en el

siglo XVI, preceptor de Felipe II, daba estos consejos al gobernante: la norma que debe seguir a la hora de recaudar los tributos es que lo haga como quien ruega y no como quien manda y no los pida muy de continuo. La ciencia económica irrumpe en el siglo XVII con ímpetu en el ámbito de las finanzas públicas por voz de los cameralistas, fisiócratas, etc., produciendo páginas de incuestionable lucidez entorno a los impuestos.

La ciencia económica a través de la ciencia política, ciencia de las finanzas u otras denominaciones que recibió en las diversas épocas, a no dudarlo fue la disciplina científica que con antelación a las demás dedico sus esfuerzos y produjo los estudios más exhaustivos en torno al fenómeno del positivismo.

1.4. Origen y desarrollo de los impuestos en México

Uresti Robledo (2002) menciona que:

Durante la época prehispánica, en el territorio nacional, existían siete tribus que representaban los imperios indígenas, en el Códice Ramírez publicado en la obra Crónica Mexicana, en los siglos que precedieron al XVI, derivados de las conquistas llevadas a cabo por las constantes guerras tribales; los tributos que pagaban los vencidos, eran seleccionados por los vendedores y consistían en oro, plata, animales, aves, telas, granos, entre otros; los tributos eran de dos tipos, los que pagaban los pueblos sometidos y los que debían pagar los habitantes mexicanos o mexicas (pág. 33).

El Imperio Azteca o Mexicano tuvo una duración de casi dos siglos, sin embargo, con anterioridad los mexicanos pagaron tributo y sufrieron servidumbre ante el rey de Azcapotzalco, a quien le entregaban pescado, animales, aves, etc., durante cincuenta años.

De acuerdo con el Códice Azteca, se tiene conocimiento de que el Rey Azcapotzalco, pedía el tributo llamado Tequiamal a cambio de beneficios en su comunidad, los primeros recaudadores eran llamados calpixques, quienes eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en una mano una vara y un abanico.

Los tributos cobrados por el Imperio Azteca eran los que se encontraban o producían en la región conquistada; como frutas, animales, aves y minerales, de acuerdo a la tasa fijada. “En algunos caso era exorbitante el tributo y el que no podía pagarlo, lo vendían por esclavo para sacar de su libertad lo que no podían de su industria” (Uresti Robledo, 2002, págs. 229-232) ¡Ay de los vecinos!, que eran tratados como animales, privándoles de los máspreciado que es la libertad.

Los principales sujetos del impuesto eran los agricultores que trabajaban tierras propias y ajenas; personas físicas que desempeñaban actividades de ejercito; comerciantes, dando parte de su mercancía o prestando servicios como embajadores o espías.

Todos los habitantes del Imperio Azteca estaban obligados a pagar impuestos, excepto los sacerdotes, nobles, niños, huérfanos y esclavos. Los agricultores entregaban parte del producto de su trabajo; los comerciantes y artesanos, objetos propios de su oficio (Uresti Robledo, 2002).

Hablando de México, la civilización azteca considero la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los calpixques. Esta civilización marcó la pauta para lo que en nuestros días conocemos como impuestos ordinarios y extraordinarios, ellos los denominaban normales y de guerra o para celebraciones religiosas. Los tributos desarrollados pasaron, con la llegada de los conquistadores españoles, de ser en especie a ser en dinero o en monedas.

La imposición y la recaudación de los tributos eran definitivamente anárquicas y por ende arbitrarias. La certeza de las contribuciones no existía, pero eran latentes los temerarios castigos por el incumplimiento.

El origen de las contribuciones no fue justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, la regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que fueron establecidos por doctrinarios, economistas y mercantilistas.

Durante la época colonial, en el año de 1521, una vez llevada la conquista, los españoles lograron apoderarse del territorio que integraba el Imperio Azteca, llevando a cabo la fundación de la Nueva España.

Las riquezas adquiridas de los aztecas en la conquista, previa la separación del quinto rey, eran repartidas entre los guerreros que intervenían. Así mismo, se repartían las tierras entre la iglesia, los soldados y los civiles. Poco tiempo después, se inician los negocios de comercio, minas, agricultura y ganadería, obteniéndose diversos tributos para el sostenimiento de la Corona Española; siendo importantes los que provenían del comercio exterior, el incremento e intercambio de mercancías entre España y las Colonias.

“Los españoles fundamentaron su derecho a la posesión de los pueblos indígenas conquistados, en la Bula Intercaetera, expedida por Alejandro VI el 4 de mayo de 1493” (Zavala, 1988, pág. 38). Así mismo puede verse la exposición de Fray Bartolomé de las Casas sobre el derecho de los reyes españoles.

En la época de la guerra de independencia, el 15 de septiembre de 1810 el cura Don Miguel Hidalgo y Costilla se levantó en armas de Dolores, Guanajuato, proclamando la guerra de independencia. El 6 de diciembre de 1810, promulga un Bando en la ciudad de Guadalajara, ordenando lo siguiente:

Declaración 2ª. Que cese para los sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda la exacción que a los indios se les exigían (Tena Ramírez, 1995).

En este sentido, se ve claramente la idea de que no existían tributos para las castas ni para los indios, dada su precaria situación económica, que obviamente no tiene capacidad contributiva.

Zarate (1972) señala “que siendo necesario de parte de éste (el Vasallo), alguna remuneración para los forzosos gastos de guerra, y otros indispensables para la defensa y decoro de la nación, se contribuya con un dos por ciento de la

alcabala de los efectos de la tierra y con el tres en los de Europa, quedando derogadas las leyes que establecían el seis” (pág. 762).

Se aprecia el espíritu de justicia tributaria, al suavizar el efecto impositivo para que no sea carga pesada para las personas y así todos cumplan de forma óptima.

El 18 de marzo de 1812 se promulga en la ciudad de Cádiz, la primera Constitución Política de la Monarquía Española y en su artículo 8º establece el siguiente ordenamiento; también está obligado todo español sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.

Vemos que la Constitución de Cádiz incluye el concepto de proporcionalidad de la contribución, que se refiere a los haberes de los españoles, indicando en su artículo 339 que *“los contribuyentes se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades, sin excepción de privilegio alguno”*.

La Constitución de Cádiz que estuvo en vigor en la Nueva España, ejerció influencia en el pensamiento de nuestros próceres y en la Legislación Constitucional del México Independiente, principalmente en su artículo 31 fracción IV Constitucional.

El 14 de septiembre de 1813, Don José María Morelos y Pavón convocó en Chilpancingo, Guerrero, a un Congreso y “los Sentimientos de la Nación”.

Morelos estaba ubicado respecto a las cargas fiscales, que en exceso agobian al pueblo, razón por la que decía que debían disminuirse. Así mismo es digno de comentar que en estos tiempos, a pesar de que el país estaba en guerra, decía que con el 5% de las utilidades de las personas contribuyentes y aunadas a una eficiente administración en su aplicación, es suficiente para sufragar el gasto público.

El 31 de octubre de 1822, durante la época independiente, se aprueba el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, el que establece en su

artículo 15 que *“todos los habitantes del imperio deben contribuir en razón de sus proporciones a cubrir las urgencias del Estado”*.

En este ordenamiento aparece por primera ocasión el concepto de proporcionalidad en la materia de impuesto, o bien, cubrir la obligación impositiva con base a su capacidad económica.

El 5 de febrero de 1857, se promulga una nueva Constitución de corte liberal y democrático, estableciendo en su artículo 31 fracción II que es obligación de todo mexicano, *“contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes”*.

La redacción de la fracción citada en el párrafo anterior, guarda una estrecha relación con el texto vigente de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución vigente, principalmente en las garantías tributarias más importantes relativas a la proporcionalidad, equidad y legalidad.

El 20 de julio de 192, se publicó un Decreto promulgando la ley que establece un impuesto federal extraordinario y para pagarse en una sola ocasión, sobre las ganancias obtenidas, sin embargo, solo tuvo vigencia de un mes. La ley se dividía en cuatro partes denominadas cédulas.

La base gravable de la ganancia bruta obtenida en agosto de 1921, al determinarse el impuesto sobre las ganancias, no se gravó a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva. Cada cédula tenía su propia tarifa dividida en cuatro categorías, dando inicio a la aplicación de las tasas progresivas en nuestro país.

El impuesto se pagó en la primera quincena de septiembre de 1921, a través de estampillas que tenían la palabra “Centenario”.

Mediante esta ley extraordinaria y por consiguiente de carácter transitorio, se celebran los primeros cien años de vida independiente en México.

Es de subrayar que tras aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, los tributos se transformaron en contribuciones y en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la de satisfacer las necesidades de la colectividad subordinada, por lo que surge la idea de que los gastos públicos deben formar parte de las obligaciones del ciudadano.

Situándonos en el Estado Mexicano, iniciamos el estudio de la materia fiscal tomando siempre como base nuestra CPEUM y las leyes que le son relativas.

CAPÍTULO II

MARCO GENERAL DEL DERECHO FISCAL

2.1. Actividad Financiera del Estado

La actividad financiera del Estado está constituida por el proceso de obtención de ingresos y ejecución de gastos, cuyo objetivo es satisfacer las necesidades públicas o sociales. Su organización y funcionamiento del Estado supone para este, la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos.

Así el Estado opera sobre la base de un poder especial llamado "fiscal" o "financiero" que le permite obtener en forma coactiva los ingresos necesarios para financiar sus gastos, mismos que son erogados de conformidad al Presupuesto de Egresos previamente aprobado. Rosy señala que la palabra financiero, "es la actividad del Estado, consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, dineraria de aquellas necesidades" (Serra Rojas, 1988, pág. 10).

De la Garza (1986) citando al fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega, define la actividad financiera del Estado como "la actividad que desarrolla está con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general, la realización de sus propios fines" (pág. 5).

El concepto de actividad financiera cumple la labor de la actividad del Estado en que el fenómeno tributario cobra presencia, de esta manera comprende y engloba toda la gama de comportamientos que despliega el Estado para allegarse de recursos financieros mediante los diversificados medios (derechos,

contribuciones, productos, aprovechamientos, créditos, emisión de moneda, impuestos, empréstitos, expropiaciones, confiscaciones, etc.); para revertirlos a la sociedad convertidos en bienes y servicios públicos (educación, justicia, seguridad, salud, etc.) y para gestionar o administrar sus bienes patrimoniales (inmuebles, maquinaria, activos financieros, etc.).

Ahora bien, el concepto de actividad financiera constituye un fenómeno económico, político, jurídico y sociológico: económico porque se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios; político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines; jurídico por qué en un Estado de Derecho se encuentra sometida al Derecho Positivo; y sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.

La ciencia económica o específicamente la ciencia de la Hacienda Pública, como es la ciencia política, la jurídica, la contaduría, la administración, etc., son apenas unas de las tantas ramas del conocimiento científico que deben concurrir para analizar la explicación de la actividad financiera.

Existe una corriente doctrinaria que sostiene que la actividad financiera posee naturaleza económica, y que para explicarla bastaría simplemente con aplicar los esquemas conceptuales de la ciencia económica, más específicamente, la teoría de la producción o consumo de los bienes públicos, sólo que el individuo se ve sustituido por el Estado y la necesidad individual por la colectiva.

Jiménez Gonzalez (2000) menciona que “los enfoques económicos sobre la actividad financiera son los que han adquirido mayor preponderancia y, en la actualidad, los que han cobrado mayor grado de madurez” (pág. 28).

Estos estudios o informes económicos acerca de la actividad financiera condujeron al científico Ferreiro Lapatza (1975) a dos errores opuestos: “a explicar económicamente una realidad no económica, o bien reducir el fenómeno

financiero en su aspecto económico. En cualquiera de estos dos casos hay una idea en el fondo; la idea de que la actividad financiera es esencialmente una actividad económica” (pág. 31).

De acuerdo a De la Garza (1986), corresponde al Derecho Financiero el estudio del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos fundamentales:

- A) Obtención de ingresos, que se obtiene por el Estado a través de instituciones de Derecho Privado, por ejemplo, la explotación de su propio patrimonio (empresas, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de instituciones de Derecho Público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o bien por instituciones mixtas como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos;
- B) Gestión o manejo de los recursos obtenidos, así como la administración y explotación de sus bienes patrimoniales con carácter permanente; y
- C) Del empleo de los recursos monetarios o realización de erogaciones para sostener las funciones públicas y la prestación de servicios públicos.

Como hemos visto, el Estado siempre ha requerido de recursos financieros para lograr la realización de sus actividades, dichos recursos provienen principalmente de los particulares, es decir, existe una transferencia de riqueza en favor del Estado para permitir el cumplimiento de sus objetivos.

2.2. Concepto del Derecho Fiscal

Por Derecho Fiscal entenderemos todo lo concerniente con los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones, las relaciones entre el Estado y los particulares en su calidad de contribuyentes, así como también el conjunto de normas jurídicas referidas al establecimiento de contribuciones, esto es, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como los demás ingresos que le corresponda percibir al Estado cualquiera que sea su origen.

Es decir, la materia fiscal comprende tanto las contribuciones o ingresos que obtiene el Estado en ejercicio de su facultad de imperio, de su potestad tributaria, tal como lo previenen los artículos 31, fracción IV, y 73, fracción VII, de la Constitución Federal, así como también los ingresos que obtiene en ejercicio de sus funciones de Derecho Privado, y aun aquellos provenientes de la explotación de sus bienes patrimoniales.

Con base a lo anterior, el Derecho Fiscal “tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la que el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos” (Arrijo Vizcaíno, 2000, pág. 6).

Rafael Bielsa menciona que el Derecho Fiscal es “el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regula la actividad jurídica del fisco” (Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, 1986).

Raúl Rodríguez Lobato lo establece (1986) como el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado, derivado del ejercicio de su potestad tributaria, así como las presunciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Así pues, concluimos que el Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho Administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público.

2.3. Derecho Fiscal y su relación con otros conceptos

El Derecho Fiscal no es una ciencia jurídica aislada, ya que se relaciona con el resto de las disciplinas jurídicas. Esto es así, porque el Derecho constituye realmente un todo y su división en ramas en gran medida artificial, tiene un fin

esencialmente didáctico, dirigido a facilitar su estudio. En este sentido, la autonomía de cualquiera de las ramas del Derecho ha de ser entendida como una importante dosis de relatividad, ya que la autonomía de una rama, no puede romper ni resquebrajar el concepto unitario del Derecho mismo.

Respecto al Derecho Fiscal podemos decir que presenta individualmente conexiones con otras ramas jurídicas que pertenecen al Derecho Público.

2.3.1. Finanzas Públicas

Para el ejercicio de sus funciones el Estado requiere de los medios económicos necesarios para llevar a cabo las finanzas públicas adecuadamente, debido a que la idea del bien común no puede lograrse sin los fondos necesarios para la realización de sus actividades.

La palabra finanzas se deriva de la voz latina *finer*, que significa terminar, o apagar, así el concepto de finanzas hace énfasis a todo lo referente a pagar y relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de solventar, sino también la forma de operar aquello con que se paga y la forma en que se obtuvo a fin de estar en posibilidad de sufragar. Es así que por finanzas entendemos la materia relativa a los recursos económicos.

Las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, de esta manera se traduce en la actividad tendiente a la obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de sus actividades, con el objeto de lograr sus fines.

En este ámbito se consideran tres aspectos: los efectos gubernamentales en la asignación eficiente de los recursos, la distribución de ingresos y la estabilización macroeconómica.

2.3.2. Hacienda Pública

Flores Zavala (2001) define a la Hacienda Pública como “el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, Estados o Municipios) posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo” (pág. 20).

La Hacienda Pública es la función gubernamental orientada a la obtención de recursos monetarios de diversas fuentes para financiar el desarrollo del país, consistente en recaudar directamente los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos; así como captar recursos complementarios, mediante la contratación de créditos y empréstitos en el interior del país y en el extranjero. Visto desde otro punto de vista, lo entendemos como el conjunto de bienes, propiedades y derechos del Gobierno Federal.

En conclusión, es el conjunto de ingresos, propiedades y gastos de los entes públicos, es decir, constituye un factor de gran importancia en el volumen de la renta nacional y su distribución entre los grupos sociales.

2.3.3. Derecho Tributario

De la Garza (2002) establece que el Derecho Tributario “es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir, y a las sanciones establecidas por su violación” (pág. 26).

Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como “la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y la percepción de los tributos, determina la naturaleza y los caracteres de las

relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos” (Rodríguez Lobato, 2003, pág. 12).

Arrioja Vizcaíno (2000) lo define como “el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación y el pago de las contribuciones de los particulares que deben tributar para cubrir el gasto público” (pág. 16).

En el Derecho Tributario existe el principio de que a través de la ley y sólo por ella se puede ejercer el poder de autoridad estatal.

La clasificación del Derecho Tributario es la siguiente:

- A) Derecho Tributario Sustantivo.
- B) Derecho Tributario Formal o Administrativo.
- C) Derecho Constitucional Tributario.
- D) Derecho Procesal Tributario.
- E) Derecho Penal Tributario.
- F) Derecho Internacional Tributario.

De este modo, se concluye que el campo del Derecho Fiscal es bastante amplio respecto al del Derecho Tributario; el primero abarca todos los ingresos que le corresponde percibir al Estado, así de Derecho Público como de Derecho Privado, ejerciendo o no su facultad tributaria, en tanto que el Derecho Tributario solo tiene que ver con los tributos, es decir, con las contribuciones que el Estado impone a los gobernados en ejercicio de su facultad tributaria y que corresponde exclusivamente al campo del Derecho Público.

2.3.4. Derecho Impositivo

Cabe hacer mención que Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo son sinónimos.

2.4. El Derecho Fiscal como parte del Derecho Público

El Derecho Fiscal como parte del Derecho Público, radica en el tratamiento fiscal de una situación, ya que depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuadas, cabalmente conocidas y atendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias.

Ahora que la materia fiscal y por consiguiente la rama de Derecho respectiva, está perfectamente precisada, sabiendo que se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, corresponde ver la presunción que tiene con el Derecho Público, para ello es necesario conocer su concepto.

El Derecho Público es el que reglamenta los actos de las personas que obran en interés general, en virtud de una delegación directa o mediata del soberano (García Maynez, 1994).

A continuación observamos la clasificación del Derecho Público y la relación que guardan con el Derecho Fiscal:

- A) Derecho Constitucional. De esta rama el Derecho Fiscal obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, por que comprende las normas referidas a las garantías constitucionales en materia fiscal, los principios de las contribuciones (proporcionalidad y equidad, gasto público, generalidad y legalidad), así como las facultades del Gobierno en sus distintos poderes, para imponer, recaudar y administrar las contribuciones.
- B) Derecho Administrativo. De esta rama toma los principios básicos y las instituciones necesarias para la estructura, organización y funcionamiento de la administración fiscal.
- C) Derecho Procesal. De esta ha tomado los principios y las bases fundamentales para establecer los medios de defensa de los que pueden

disponer los particulares afectados por una disposición administrativa; para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que consideren ilegales, tanto los procedimientos que controlan la legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos), como el procedimiento administrativo de ejecución.

- D) Derecho Penal. Su relación es de colaboración cuando se da tutela más enérgica a las disposiciones fiscales, como en las medidas de apremio, la defraudación fiscal, el contrabando, y dado que la ejecución de las sanciones penales corresponde al Poder Ejecutivo, auxiliándose del Ministerio Público y los Órganos del Servicio del Penitenciario.

De esta rama, se toma los principios básicos para tipificar las infracciones fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes, además, dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, acto que no realiza el Derecho Penal común, sin embargo, ambos tienen un mismo fin: sancionar todo acto o hecho u omisión contrario a la ley.

- E) El Derecho Internacional. De esta rama del Derecho se han tomado los principios básicos y las instituciones (Tratados Internacionales), conceptos necesarios para la celebración de los mercados internacionales, conforme a los que se pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple imposición internacional; o bien impedir que se le eluda el pago de las contribuciones que corresponda, cuando provengan de fuente de riqueza ubicada en el país.

Con lo anterior expuesto, se concluye que el Derecho Fiscal se encuentra en relación de colaboración o subordinación con el Derecho Constitucional, Derecho Administrativo, Derecho Procesal, Derecho Penal y Derecho Internacional.

2.5. Fuentes del Derecho Fiscal

La expresión fuentes del Derecho, trata del origen de las normas jurídicas; designa los eventos, hechos o actos, cuya realización es condición para que surja una norma en un determinado orden jurídico, como indica Norberto Bobbio (1987), fuentes del Derecho, “son los hechos o actos de los que el ordenamiento jurídico hace depender la producción de normas jurídicas” (pág. 158).

Las fuentes del Derecho expresan el conjunto de hechos reconocidos como apropiados para crear, modificar, sustituir y derogar normas de hecho jurídico, tomando en cuenta que cualquier teoría jurídica apropiada debe incluir una solución a la identificación del contenido como a la existencia del Derecho.

Toda disposición jurídica tiene un origen histórico (material), un fundamento ideológico (lato sensu), y una fuente formal, (actos y fuentes) que determinan la validez y contenido de una norma jurídica.

Así entonces al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico tributarias.

A continuación hablaremos de cada una de las fuentes formales del Derecho Fiscal Mexicano, que tienen relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, así como también su influencia con la legislación impositiva.

A) La ley

Entendemos por ley el acto emanado del Poder Legislativo que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales, por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley. Es así, como se considera la fuente más importante del Derecho Financiero.

Considerando que la ley es la fuente más importante en el Derecho Financiero, pueden distinguirse en tres categorías jerárquicas:

1. Leyes orgánicas. Que regulan la estructura o el funcionamiento de alguno de los órganos del Estado.
2. Leyes reglamentarias. Que desarrollan a detalle algún precepto contenido en la Constitución.
3. Leyes ordinarias. Como la forma típica de establecer contribuciones.

En México es la única fuente formal, por disponerlo así la CPEUM.

B) El Decreto-Ley y el Decreto-Delegado

Como excepción al principio de la decisión de poderes, conforme al que el encargado de dictar leyes aplicables a los gobernados del Poder Legislativo, tenemos el Decreto-Ley y el Decreto-Delegado. En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de la ley que puedan modificar y aun suprimir las existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados si no en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

C) El reglamento

El reglamento, es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia, cuya finalidad es proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de las leyes expedida por el Poder Legislativo y facilitar la misma.

En México, se considera como un acto formalmente administrativo, de esta manera se ha convertido en una fuente de Derecho Fiscal muy importante, ya que no es solo un instrumento de aplicación de ley, por que desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y practica su aplicación. El reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al que se calaran o precisan las disposiciones contenida en la ley para convertirse en una de igual jerarquía que esta.

D) Las circulares

Una derivación del reglamento es la circular, disposición ésta también de carácter administrativo, solo que mientras el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la Administración Pública, como son los Secretarios de Estado, Directores Generales, etc.

Se consideran comunicados o avisos expedidos por lo superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el sistema interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la razón de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos.

En México, la legislación fiscal federal, desde hace algunos años, ahondando en la denominación de las circulares, las denomina ahora instructiva o reglas generales y una vez publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) constituyen una fuente de Derecho para los particulares, pues de tales disposiciones nacen para ellos derechos que la autoridad no puede desconocer.

E) La jurisprudencia

En México la jurisprudencia tiene una gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas o innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisprudenciales han emitido en una serie de casos análogos; pero que debemos tener presente para comprender con exactitud la importancia de esta fuente de Derecho, la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o crea las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello, es así como se considera una fuente real de las leyes fiscales.

F) La doctrina

La doctrina constituye, a nuestro juicio, una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues a ella corresponde desarrollar, así como precisar los conceptos contenidos en la ley, no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, impulsándolo avanzar rápidamente.

En nuestro país puede considerarse como insignificante su aportación pues, a pesar de que no tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por lo tanto podemos decir que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de muy poca importancia.

La doctrina por su parte distingue tres clases:

1. Interpretativa: determina el modo en que una norma jurídica debe ser atendida y aplicada;
2. Introdutiva: es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad; y
3. Declarativa: implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la situación de esta por una norma diversa.

G) La costumbre

La costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio, en ella ocurren dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo; el primero consiste en el uso o práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o la práctica en cuestión son jurídicamente obligatorios.

H) Los tratados internacionales

Los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre dos o más Estados Soberanos, acerca de cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que

con ellos los Estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del Derecho.

Arrioja Vizcaíno (2000) considera que “son acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados Soberanos en el ámbito internacional con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes (pág. 69).

2.5.1. Constitucional

La CPEUM, es el ordenamiento jurídico supremo de nuestro país, ya que contiene los derechos fundamentales del individuo, la conformación del Estado Mexicano y la organización de sus poderes públicos. Es la norma suprema de la que emana el sistema jurídico del país.

Arrioja Vizcaíno señala (2000) que:

La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto se determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica, y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos” (pág. 69).

Es en la Constitución y en el Derecho Constitucional donde se puede encontrar unidad, sentido y fundamento del Derecho Fiscal. Esto es con base al contexto jurídico axiológico, emanado de la Constitución y de la jerarquía normativa que, como texto jurídico supremo corresponde sobre todo al ordenamiento jurídico y por la extensión que alcanza su contenido de carácter jurídico tributario.

Dado que la Constitución contiene el derecho fundamental de organización de la comunidad política, debe determinar también como parte esencial de este contenido, los hechos o actos a los que se atribuye el poder de producir normas pertenecientes al sistema, es decir, las fuentes del ordenamiento que ella, como norma fundamental preside. Así mismo, debe marcar el esquema básico del sistema de fuentes, indicar las fuentes de producción normativas y primarias del sistema, independientemente de que estas puedan crear y reconocer otras.

La Constitución se configura como base y parte del ordenamiento jurídico de la comunidad, como acto de la fuente material primaria y como forma de este acto primario y fundamental que debe servir de base para configurar el resto del ordenamiento jurídico; además, señala el sistema de fuentes materiales y formales, que personas pueden llevar a cabo los actos que producen normas, así como su forma y contenido.

En la Carta Magna, se incluyen los principios rectores del orden jurídico tributario, que revelan la orientación precisa y las características básicas a las que debe sujetarse el sistema tributario, por ello se considera el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que integran el Derecho Tributario.

Al respecto, el artículo 133 establece lo siguiente:

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanan de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados. (Reformado Mediante Decreto Publicado en el DOF el 18 de Enero de 1934).

La Constitución le da al Estado Potestad Tributaria (poder de decisión sobre la imposición y cobro de las contribuciones), para exigir a los mexicanos el cumplimiento de su obligación de contribuir, ejerciéndola mediante la Autoridad Fiscal, sin embargo, como contrapeso establece la obligación de la misma autoridad de respetar las garantías individuales de los ciudadanos, mismas que aunque son generales para cualquier tipo de acto de autoridad dentro del Estado de Derecho, en materia fiscal tiene una connotación especial.

De esta manera, concluimos que la Constitución es la norma fundamental del ordenamiento jurídico positivo de la sociedad. En ella se manifiesta la decisión de autonormarse, a través del conjunto de normas que contiene el derecho básico de organización de la sociedad política.

2.5.1.1. Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación (LIF), es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado.

Los ingresos del Estado se insertan en un documento normal que recibe el nombre de Ley de Ingresos, donde se incorporan todos los conceptos por los que el Estado tendrá derecho de percibir durante el ejercicio fiscal, así como las características bajo las que se van a percibir los ingresos, inclusive, se dan cifras de cada uno de los renglones contenidos en dicha ley, con el fin de que las cantidades que se piensan obtener, estén correlacionadas con el Presupuesto de Egresos para el propio ejercicio.

La LIF tiene su base legal del artículo 73 Constitucional, fracción VII, conforme al que el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Esta ley contiene, además de los ingresos tributarios (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), los productos; aprovechamientos; ingresos derivados de financiamiento; y otros, tales como los provenientes de los organismos descentralizados, empresas de participación estatal, así como de financiamiento de estos.

En el contenido de la LIF, se persigue todo el procedimiento Constitucional que exige para la elaboración de cualquier ley: Iniciación, discusión y aprobación, promulgación y publicación.

En materia hacendaria, la iniciativa de ley de ingresos está reservada al Presidente de la República, ya que sólo el Ejecutivo, a través del complicado mecanismo técnico y político de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), está en posibilidad de proponer el plan financiero anual de la administración.

En el artículo 74, fracción IV, segundo párrafo, de la Constitución Federal, se consagra, en forma expresa, la iniciativa del Ejecutivo para promover la LIF como una obligación a su cargo, señalando que hará llegar a la Cámara las correspondientes iniciativas de ley de ingresos y los proyectos de presupuestos a más tardar el día último de noviembre, debiendo comparecer el Secretario de Despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

La iniciativa de la LIF contiene la exposición de motivos que constituye las consideraciones de orden económico y la política fiscal que la inspiran.

A diferencia de la mayoría de las leyes, cuya discusión puede iniciarse en cualquiera de las dos Cámaras, la Ley de Ingresos debe discutirse primeramente en la Cámara de Diputados, según lo establece el inciso H del artículo 72 de nuestra Carta Magna, su discusión y aprobación debe preceder a la Iniciativa del Presupuesto de Egresos; posteriormente deberá ser aprobada por la Cámara de Senadores.

En nuestro país, debido a que el periodo de sesiones del Congreso concluye el anterior a la iniciación del año fiscal, es de suponerse que, para esa fecha la Ley de Ingresos ya estará aprobada, de no ser así (situación prácticamente imposible), por aplicación de los preceptos constitucionales, no podrá hacerse cobro de ningún impuesto conforme la ley anterior.

Gabino Fraga refiere que (2001) “en los casos en que el Congreso no apruebe dicha ley, la conclusión única que debe aceptarse, por la aplicación de los preceptos constitucionales es la que no puede hacerse cobro de ningún impuesto conforme a la ley anterior” (pág. 106).

La publicación de la LIF, la realizara el Ejecutivo en el DOF antes del 31 de diciembre del año anterior al que va a regir.

2.5.1.2. Presupuesto de Egresos

El PEF es el acto mediante el que se prevén y autorizan por un ejercicio fiscal, los proyectos de gastos de las diferentes unidades administrativas del Estado. Mucho se ha discutido con relación a si el Presupuesto de Egresos tiene el carácter de acto legislativo, tanto en su aspecto formal como en su aspecto material. La mayoría de los autores se han inclinado por considerarlo como un acto formalmente legislativo, ya que tiene su origen en uno de los Órganos del Poder encargado de dictar leyes, pero materialmente administrativo, por ser un acto de previsión y de autorización.

El Presupuesto de Egresos deberá estar sistematizado, redactado con un lenguaje acuerdo a los objetivos que se persiguen y organizando según los medios con que cuente la autoridad administrativa correspondiente para emplearlo de manera correcta y eficaz.

Contiene un conjunto de normas de observancia obligatoria para disponer de recursos económicos. Los órganos estatales no podrán en ningún caso apartarse de las que al efecto estén establecidas en el mismo.

El PEF tiene efectos jurídicos y según Gabino Fraga (2001) son los siguientes:

- A) Constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectué la inversión de fondos públicos.
- B) Constituye la base para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo.
- C) Descargar responsabilidad al Ejecutivo, cuando actúa con la autorización que le otorga quien tiene el poder para disponer de esos fondos.
- D) Es la más medida para determinar la responsabilidad, cuando el Ejecutivo obra fuera de las autorizaciones que contiene.

El Presupuesto de Egresos se encuentra regido por el principio de anualidad, principio de universalidad, principio de unidad y el presupuesto de especialidad.

Como toda ley debe publicarse en los medios informativos que sean legalmente exigibles, así como en otros de difusión masiva, aun cuando en éstos no sea obligatorio, con el fin de que los miembros de la sociedad tengan fácil acceso a dicha información, puedan conocerla y comentarla.

2.5.3. Supletorio

Mariano Latapí (2000) señala que “todos los ordenamientos fiscales que conocemos buscan gravar las actividades comerciales de los contribuyentes sin importar que naturaleza en principio tengan (civil o mercantil)” es por ello que, en general las leyes fiscales siempre refieren a diferentes ordenamientos directa o indirectamente. Esta situación induce al estudio de este tema, debido a que en muchas ocasiones debemos atender ciertos criterios para poder aplicar supletoriamente los ordenamientos señalados a la materia fiscal.

El CFF establece en su artículo 5º que: *“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta (...). A falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal”.*

El Derecho Fiscal esta contenido fundamentalmente en las leyes reguladoras de los respectivos impuestos, derechos y contribuciones especiales (Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otras). El CFF tiene el carácter de supletorio. En caso de presentarse alguna situación no contemplada en las leyes tributarias respectivas; se aplica el Derecho Federal Común.

En otras palabras, el CFF, por excelencia, es supletorio de las leyes específicas de cada tributo; las disposiciones se aplicarán supletoriamente al Derecho Federal Común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

El Derecho Federal Común, consiste en el conjunto de normas que constituyen el núcleo central del ordenamiento jurídico y, por tanto, están destinadas a regular las relaciones sociales consideradas en su totalidad, de esta manera, está integrado por leyes u ordenamientos que regulan los diversos aspectos de la vida social.

Los requisitos para la aplicación supletoria en materia fiscal se encuentran en el artículo 5º del CFF, en el que señala que, es definitivo en establecer que para que opere la figura jurídica de la suplencia, respecto a determinado ordenamiento jurídico es necesario que, entre otros, observe los lineamientos inexcusablemente, el primero de ellos consiste en que la ley suplida regule la posibilidad de ser objeto de suplencia y, el segundo, consiste en que el propio orden legal a suplirse regule expresamente que o quienes eran las leyes que fungirán como supletorias. Esta afirmación se deduce incluso de criterios jurisprudenciales que así lo han determinado, consecuentemente, se constituyen como lineamientos de observancia obligatoria y que no pueden ignorarse.

La supletoriedad no puede ser ejercida a capricho de un ente autoritario o del particular, si no que deberá emanar de una disposición jurídica, es decir, configura un requisito *sine qua non* (sin el cual no) de su procedencia el que se encuentre regulada por el mismo ordenamiento que va a ser suplido; en específico, el artículo 5º del CFF es claro en definir cuál va a hacer el ordenamiento jurídico que lo suplirá, la regulación que efectúa el precepto jurídico es categórica y tajante en establecer que el orden legal supletorio lo será el Derecho Federal común.

Adicionalmente, el tercer requisito para que proceda la figura jurídica de la supletoriedad, consiste en que las normas existentes en el CFF sean insuficientes para su aplicación a una situación jurídica concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria. En este contexto, es claro que el CFF y todas las leyes tributarias son susceptibles de perfeccionamiento como el derecho mismo, de hecho esa es una de las características esenciales

de todo orden legal, la posibilidad y la necesidad de su mejora, situación que de ninguna forma autoriza a que se adopte a una ley determinada como supletoria.

Finalmente, para que la supletoriedad aplique a un ordenamiento jurídico, las disposiciones o principios de la ley supletoria no deberán infringir los de la suplida. Esto a todas luces resulta correcto, no obstante que estamos conscientes que en la marcha y en ciertos casos será muy difícil advertirlo.

La supletoriedad (Seminario Judicial de la Federación) de la ley, solo surte efectos cuando, en determinada institución jurídica prevista por la ley a suplir, existen lagunas u omisiones, las que podrían ser subsanadas con las disposiciones que la ley supletoria contenga en relación a dicha institución jurídica, pero de ninguna manera la supletoriedad tendrá el alcance de aplicar dentro de la codificación especial relativa, instituciones o requisitos no contemplados en la ley a suplir.

Los requisitos necesarios para que exista la supletoriedad de unas normas respecto de otras, son:

- a) Que el ordenamiento que se pretenda suplir lo admita expresamente se señale el estatuto supletorio;
- b) Que el ordenamiento objeto de supletoriedad prevea la institución jurídica de que se trate;
- c) Que no obstante esa previsión, las normas existentes en tal cuerpo jurídico sean insuficientes para su aplicación a la situación concreta presentada, por carencia total o parcial de la reglamentación necesaria; y
- d) Las disposiciones a principios con los que se vaya a llenar la deficiencia, de algún modo, las bases esenciales del sistema legal de sustentación de la institución suplida. Ante la falta de uno de estos requisitos, no puede operar la supletoriedad de una legislación en otra (Gaceta del Seminario Judicial de la Federación).

La supletoriedad solo se aplica para integrar una omisión en la ley o para interpretar sus disposiciones con principios generales contenidos en otras leyes. Cuando la referencia de una ley a otra es expresa, debe entenderse que la aplicación de la supletoria se hará en los supuestos no contemplados por la primera ley que la contemplará ante posibles omisiones, o para la interpretación

de sus disposiciones. Por ello, la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las que una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones (Semanario Judicial de la Federación).

La supletoriedad expresada debe considerarse en los términos que la legislación establece. De esta manera, es una cuestión de aplicación para la debida coherencia al sistema jurídico. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente en leyes de contenido especializados con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvió de la ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reintegración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos de especiales en la ley suplida.

La supletoriedad de las normas opera cuando, existiendo una figura jurídica en un ordenamiento legal, no se encuentra regulada en una forma clara y precisa, sino que es necesario acudir a otro cuerpo de leyes para determinar sus particularidades.

La aplicación de las leyes supletorias solo tiene lugar en aquellas cuestiones procesales que, comprendidas en la ley que suplen, se encuentren carentes de reglamentación o deficientemente reglamentarias (Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación).

La supletoriedad del Código Federal de Procedimientos Civiles para el Código Fiscal, opera exclusivamente para regular aquellas instituciones que, aunque están previstas, no se encuentran suficientemente reglamentadas por éste, pero no para introducir alguna institución no contemplada por el CFF.

2.6. Clasificación de los Ingresos

A) Ingresos ordinarios: originarios y derivados.

1. Originarios: son aquéllos provenientes de la explotación directa o indirecta y enajenación de patrimonio del Estado. Ejemplo: los derivados de la explotación de una unidad económica comercial o industrial propiedad del Estado.
2. Derivados: son los percibidos mediante el ejercicio del poder de imperio del Estado, a título definitivo y con el propósito de dar debida cobertura al financiamiento del gasto público, es decir, aquellos que el Estado recibe de los particulares. Ejemplo: los impuestos, derechos, contribuciones especiales, aprovechamientos y empréstitos. Un ejemplo típico lo constituyen los tributos y no los ingresos derivados de sanciones administrativas pecuniarias que no obstante derivan del poder de imperio del Estado y a título definitivo, no tienen propósitos recaudatorios.

B) Ingresos ordinarios y extraordinarios.

Flores Zavala (2001) expresa que:

Los ingresos ordinarios son aquellos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir los gastos ordinarios... Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben solo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc. (pág. 23).

Por su parte Jiménez González (2000) expone que:

Se considera ordinario un ingreso por el hecho de gozar de los atributos de permanencia, periodicidad, recurrencia y previsibilidad. Tales calificativos implican que el ingreso provenga de una fuente productora que no se agote con cada acto productor del mismo, por tanto que permanezca en aptitud de seguirlo generando y por ello adquiere el ingreso el carácter de previsible. Así mismo hace referencia a que el ingreso extraordinario por el contrario carecerá de los anteriores en tributos y en consecuencia se caracterizará por tener como rasgo distintivo, su discontinuidad y por ende su imprevisibilidad. Son por lo tanto ingresos extraordinarios los provenientes de una fuente generadora que no dispone de aptitud para producirlos permanentemente, sino que es menester habitarla cada vez que se demande ella tal producción (pág. 21).

C) Ingresos tributarios y no tributarios.

1. Ingreso tributarios: son los que recauda el Estado en ejercicio del poder imperium. Quedan comprendidos en esta clasificación los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los aprovechamientos.
2. Ingresos no tributarios: son aquellos que recauda le Estado por mecanismos que no derivan del ejercicio de su poder de imperium si no de un acto de Derecho Público o Privado, por ejemplo, los productos, empréstitos, emisión de moneda, emisión de bonos de deuda pública y la contratación de crédito.

D) Ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.

La condición o calidad jurídica de un ingreso presupuestario o extrapresupuestario dependerá de que si el mismo se encuentra o no previsto en el presupuesto. El carácter de presupuestario de un ingreso, por razones de lógica elemental, sólo podrá predicarse de un ingreso respecto al presupuesto en el que debiendo haber perecido no lo hace, por tanto a dicha condición sólo podrá reconocerse por referencia a un específico presupuesto y no a cualquiera. Por ejemplo, un ingreso municipal respecto al presupuesto federal no puede calificarse de extrapresupuestario sino de neutro, dado que no existe razón alguna para que ahí aparezca.

La condición de extrapresupuestario de un ingreso no se agota en una situación fáctica, o bien, la mera constatación de su no inclusión, sino valorativa, es decir, de la convicción de si debía o no ser incluida en el presupuesto.

E) Ingresos de Derecho Público y Derecho Privado.

Los ingresos que percibe el Estado pueden ser obtenidos mediante un régimen jurídico de Derecho Público (ingresos públicos) o bien de Derecho Privado (ingresos privados), ello dependiendo del régimen jurídico a que se somete al Estado para obtenerlos.

Originalmente sería Derecho Público el que regulan las cosas públicas y privado el que tiene que ver con los asuntos privados. Distinción que actualmente hallaría sustento en la teoría del interés tutelado, si el interés protegido trasciende la esfera del individuo en su singularidad se estaría ante un interés colectivo, en caso contrario ante un interés privado.

F) Ingresos patrimoniales, originarios y derivados.

Los ingresos patrimoniales son aquellos que percibe el Estado, producto de explotación o gestión de los bienes que constituyen su patrimonio; Ingresos originarios serán aquéllos producidos por explotación de actividades productivas; y finalmente los ingresos derivados obtenidos de las disponibilidades económicas de los particulares, como serían los tributos (Jiménez González, 2000).

G) Ingresos según su origen.

1. Ingresos provenientes de anteriores generaciones, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.
2. Ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas, ingresos penales, contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos e indirectos, tasas y contribuciones especiales.
3. Ingresos a cargo de futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

H) Ingresos Federales, Estatales y Municipales, según sea la entidad que conforme a la ley tengan derecho a percibirlos.

I) Ingresos públicos conforme la Ley de Ingresos de la Federación.

La LIF establece reiteradamente los rubros bajo los que es posible percibir al Gobierno Federal sus ingresos:

- I. Impuestos.
- II. Aportaciones de seguridad social.
- III. Contribuciones de mejoras.
- IV. Derechos.
- V. Contribuciones no contempladas en las fracciones procedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación de pago.
- VI. Productos.
- VII. Aprovechamientos.
- VIII. Ingresos derivados de financiamiento y,
- IX. Otros ingresos.

J) Ingresos del Estado, conforme a la legislación mexicana (CFF).

- 1. Impuestos.
- 2. Aportaciones de seguridad social.
- 3. Contribuciones de mejoras.
- 4. Derechos.
- 5. Aprovechamientos y productos.

2.6.1 Clasificación de las contribuciones

De conformidad con lo establecido en el artículo 2º CFF las contribuciones se clasifican en:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras: son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

- IV. Derechos: son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

2.6.1.1. Clasificación de los Impuestos

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado moderno, y es una de las formas esenciales para contribuir para los gastos públicos, que es el destino del producto de los impuestos.

Vitti de Marco, señala que “el impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales” (Flores Zavala, 2001, pág. 29).

Resulta de gran utilidad, en este proceso de aproximación al mundo de los impuestos, referir algunas clasificaciones que respecto a ellos ha formulado la doctrina, en virtud de construir en ocasiones los resultados de ellas, lugares comunes, tanto los grandes tratados y literatura en general, de manera que las referencias que en ellos se prodigan respecto a los resultados de tales clasificaciones puedan ser comprendidas.

A) Clasificación basada en la incidencia del impuesto.

1. Impuestos directos: Son los que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, si no que incide finalmente en su propio patrimonio. Ejemplo: el ISR a los productos del trabajo.
2. Impuestos indirectos: Son aquellos que no se recaudan mediante listas, es decir, tiene como hecho generador situaciones aisladas, accidentales, por lo que resulta difícil mantener una lista o padrón de

contribuyentes. Ejemplo: la adquisición de inmuebles y el impuesto sobre sucesiones.

B) Clasificación basada en la materia imponible.

1. Impuestos reales y personales.

- a) Reales: Son aquellos que recaen sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto. Ejemplo: el impuesto predial, el impuesto sobre el uso o tenencia de vehículos.
- b) Personales: Son aquellos en los que se considera la situación personal del contribuyente y su capacidad contributiva. Ejemplo: el ISR de las personas físicas.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación hace la diferencia entre la proporcionalidad del impuesto personal y el real: en el primero la proporcionalidad del impuesto se realiza a través de la capacidad contributiva de los sujetos, mientras que el segundo se realiza en función del valor que la autoridad le asigna al capital para efectos fiscales (independientemente del valor real o comercial), en combinación con la tasa o cuota, cuidando que el impuesto no sea confiscatorio o aniquilador del capital (Informe del Presidente la Suprema Corte de Justicia, 1973).

2. Impuestos objetivos y subjetivos.

- a) Objetivos: Son aquellos en los que no se define con exactitud la persona o sujeto pasivo de la obligación fiscal, sin embargo, precisa únicamente la materia imponible siendo esta lo que le da origen al supuesto legal.
- b) Subjetivos: Son aquellos cuyo monto a cargo solo es resultante de factores que tienen que ver con las condiciones personales del sujeto deudor-contribuyente. Designa con precisión quien es el sujeto pasivo de la relación tributaria.

C) Clasificación basada según los recursos económicos gravados por el impuesto.

1. Impuesto Sobre la Renta: Grava la riqueza en formación en sus distintas variedades. La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos. Ejemplo: el ISR.
2. Impuestos sobre el capital: Los impuestos sobre el capital gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. El capital puede ser materia disponible. Ejemplo: el impuesto predial o el impuesto sobre uso o tenencia de vehículos.
3. Impuesto sobre los gastos o consumos: Comprende los impuestos indirectos sobre la circulación, el consumo y los impuestos sobre los ingresos brutos de los negocios. Ejemplo: Impuesto a la Producción, Impuesto al Valor Agregado (IVA), etc.

D) Clasificación basada por el criterio del sujeto activo.

Según el sujeto activo los impuestos pueden ser Federales, Estatales y Municipales, según sea el caso de la Federación, el Estado o Municipio el que este facultado para cobrar el impuesto.

E) Por su parte, el CFF en su artículo 2o indica que las contribuciones se clasifican en:

1. Impuestos.
2. Aportaciones de seguridad social.
3. Contribuciones de mejoras.
4. Derechos.

F) Según su proporción con la base.

1. Proporcionales: se mantiene una relación constante entre cuantía y valor de la riqueza.

2. Progresivos: La relación de la cuantía del impuesto, con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumente el valor de esta.

G) Clasificación según los sujetos del impuesto.

1. Sujeto activo: Federal, Estatal y Municipal.
2. Sujeto Pasivo: Subjetivos y Objetivos.

CAPÍTULO III

ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

3.1. Elementos de la Relación Tributaria

Saldaña (2000) expresa que, “la potestad tributaria del Estado como manifestación de poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la que se establece de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, genera un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal” (pág. 71).

La relación que surge al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la que cuando a su materia se refiere al fenómeno tributario se le denomina relación jurídico-tributaria.

Es así, que se define como el vínculo que une a diferentes sujetos como generación de consecuencias jurídicas, que consisten en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria; por ello se puntualiza que es el vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

Por su parte la obligación tributaria, “es una obligación ex lege cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos y su objeto es directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social” (Saldaña Magallanes, 2000, pág. 71). Se considera de esta manera, ya que la obligación tributaria, nace, se crea y se instaure por fuerza de ley.

Con este sencillo planteamiento, se pretende identificar y diferenciar dos figuras fundamentales de nuestra materia: la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria (Delgadillo Gutiérrez, 1993).

Los elementos esenciales de las contribuciones son el sujeto, objeto, base, tasa, tabla, tarifa y época de pago, los que deben señalarse en la ley con el fin de proporcionar certeza a los contribuyentes, mismos que contemplan lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM.

3.1.1. Sujeto activo

En México, constitucionalmente, el sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que de acuerdo con el artículo 31 fracción IV de la Constitución, son tres los sujetos activos: la Federación, el Distrito Federal o las Entidades Federativas y los Municipios, y no se prevé en la ley fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni prevé, tampoco la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria. En consecuencia los organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la Administración Pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF) forman parte de esa administración dentro del sector para estatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal.

Artículo 31 Constitucional, fracción IV, señala que *“son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Hay que considerar que estos, pueden ser sujetos pasivos cuando su actividad no corresponde a sus funciones propias de Derecho Público, esto es, cuando desarrollan actividades iguales en sus fines inmediatos a las de los individuos.

En los sujetos activos de las contribuciones, se encuentra formalmente establecida la esfera de competencia de cada uno de ellos. Sin embargo, cabe

la posibilidad de que tanto la Federación, como del Distrito Federal o los Estados y los Municipios al hacerse presente ante los gobernados en el cumplimiento de sus respectivas facultades de recaudar las contribuciones correspondientes, graben un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, exista duplicidad o triplicidad impositiva, con la siguiente afectación económica a los contribuyentes, pudiendo cometer abusos por las autoridades fiscales, al realizarse lo que pudiera ser exacciones fiscales al incidir sobre las mismas fuentes tributarias.

Ahora bien, “de los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, si no que pueden dárselas así mismo a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea está encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia CPEUM” (Rodríguez Lobato, 1986, págs. 133-134).

Ahondando en el tema, Saldaña (2000) menciona que “el sujeto activo de la obligación tributaria es quien tiene facultad para exigir el cumplimiento de la obligación (Federación, Distrito Federal o Estados y Municipios). Hay algunas excepciones a esta regla, pues existen sujetos activos diferentes a los antes mencionados, es decir, sujetos que tienen una personalidad jurídica distinta a la del Estado” (pág. 71).

Por su parte Rodríguez Lobato (2003), señala que “el sujeto activo es el Estado o la entidad pública a la que se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud de su *Ius Imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley les otorga tal derecho” (págs. 131-134).

Los sujetos activos denominados Organismos Fiscales Autónomos tienen facultades para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, en algunos casos

por si mismos o a través de las Oficinas Federales de Hacienda. Como ejemplos de estos organismos están IMSS, ISSSTE, INFONAVIT, etc.

Por lo tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, ya sea Federación, el Distrito Federal o Estados y Municipios y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos.

3.1.2. Sujeto Pasivo

Se entiende por sujeto pasivo de la relación tributaria a la persona física o moral, ya sea mexicana o extranjera, que lleve a cabo hechos previstos en la ley, es decir, que se encuentre dentro de la hipótesis normativa, independientemente de su nacionalidad, domicilio, edad, sexo, etc., y además tenga a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.

“Nuestra legislación no hace referencia a una clasificación de sujetos pasivos, la ley simplemente distingue entre el sujeto pasivo responsable principal o directo, al que llama contribuyente y el responsable solidario, categoría que engloba cualquier otra clasificación que pudiera hacerse sobre el sujeto pasivo” (Delgadillo Gutiérrez, 1993, pág. 115).

El responsable directo es la persona física o moral, nacional o extranjera que lleva acabo el hecho generador de la contribución previsto en la ley, obteniendo por ello un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y /o extranjero, siempre que en este último caso, la persona tenga su domicilio fiscal en territorio nacional.

El principal sujeto pasivo de la relación tributaria, es el obligado directo, al que se le denomina contribuyente, que al realizar en forma directa el hecho impositivo, causa el gravamen correspondiente, es decir, sobre el mismo recae el deber tributario, al situarse en la hipótesis normativa prevista en la ley fiscal. Ejemplo:

quien obtiene directamente un ingreso, como puede ser el salario, la renta de inmuebles, o quien percibe honorarios por cualquier causa.

Se entiende como responsable solidario a la persona física o moral, mexicana o extranjera que al llevar a cabo una relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición de la norma tributaria aplicable, adquiere la obligación de pagar un tributo, asociado con el sujeto obligado directo.

Ahora bien, el sujeto pasivo solidario sólo puede serlo cuando la ley tributaria expresamente lo determine. La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando este no lo haya hecho. La ley precisa quienes son los sujetos pasivos solidarios y las hipótesis o presupuestos que dan origen a tal responsabilidad.

De esta manera, concluimos que el sujeto pasivo es el que responde a la categoría de contribuyente en nuestra legislación. Es quien realiza el hecho generador o quien percibe el ingreso, quien obtiene en forma directa un beneficio que incrementa su patrimonio, y en tal virtud es el obligado directo al pago de la contribución por adeudo propio.

3.2. Objeto

Pugliese (1939) al citar a Rodríguez Lobato, define al objeto del tributo como “la realidad económica sujeta a imposición, el que quedara precisado a través del hecho imponible” (1939, pág. 61).

El objeto es la circunstancia que da lugar al pago de impuesto, es decir, lo que pretende gravar el impuesto, en cada ley existe un objetivo implícito. Ejemplo:

- A) Impuesto Sobre la Renta. Grava la renta, la ganancia, la utilidad.
- B) Impuesto al Activo. Grava el activo neto de las empresas.

C) Impuesto al Valor Agregado. Grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, es decir, o que grava. Es importante distinguir entre el objeto del tributo y la finalidad del mismo, cuando se habla de lo primero se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición.

“El objeto está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible. Puede ser una cosa, mueble, inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa”, (Fernández Martínez, 1998, pág. 157) mientras el supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como supuesto, pero al darse el hecho generador, el contribuyente queda obligado al pago de un determinado gravamen. Por consiguiente, consiste en dar, hacer o no hacer, el acto o hecho que le dio origen.

El hecho generador del crédito fiscal “es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley; es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal” (Villoro Toranzo, 1978, pág. 318).

Por objeto de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria debida por el sujeto pasivo de la obligación misma (contribuyente) al Estado, por medio de la que, la obligación tributaria se extingue.

Cabe mencionar, que el objeto del tributo es asimilado al hecho tributable o presupuesto del gravamen, su concepto abarca desde el hecho, situación o cualquier manifestación de la vida económica y jurídica que el legislador, dentro de los límites constitucionales, puedan considerar como susceptible de soportar la exacción tributaria.

Así, el objeto es el elemento económico material que justifica la existencia de un impuesto, es decir, lo que se grava: el hecho imponible, aquello que

hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la obligación tributaria.

3.3. Base

La base es la cuantificación del hecho generador, Flores Zavala (2001) la define como la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto.

La base de las contribuciones “está representada por la cantidad o criterio considera para la aplicación de la ley sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, ósea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades o monto de los ingresos percibidos, a la que se le aplica, la tasa, cuota o tarifa” (Fernández Martínez, 1998, pág. 158).

El Diccionario Jurídico Temático, cita que la base gravable, es también conocida como base imponible, o bien, “es la cantidad en relación con la que se aplican las tasas del impuesto, es decir, el ingreso bruto menos deducciones y exenciones autorizadas por la ley” (Carrasco Iriarte, 2002, pág. 161), dicho en otras palabras, es la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación.

Algunos tratadistas definen la base imponible como, “la cuantificación individual de la capacidad económica; el hecho imponible, concreta una capacidad económica general y abstracta; la base imponible la individualiza y la cuantifica para los contribuyentes en particular” (Calvo Ortega, 1999, pág. 218).

Jiménez González (2000) la define como “aquella magnitud o valor al que se arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que aplicársele la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley da como resultado el monto del tributo a pagar” (pág. 51).

Así, concluimos que la base es la cantidad o monto a la que se le aplica la cuota, tarifa o tabla, para determinar la contribución a pagar, es considerada

como un criterio aritmético de cálculo para la fijación del quantum (cuantía) debido, a que se determina con lo que indica cada ley específica.

Una vez fijado el sujeto del impuesto, el contribuyente deberá determinar la base y posteriormente calcular el gravamen, es así, como el imponente se enfrenta a la causación que se dará cuando el mismo se encuentre en la situación jurídica o, de hecho, en la determinación del impuesto causado.

3.4. Tasa

Son las listas de unidades o de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario.

Como citan Quintana Valtierra y Rojas Yáñez (1988), al referirse a Flores Zavala, quien señala que la tasa o cuota “es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje” (pág. 64).

La tasa del impuesto, en nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe del impuesto a pagar.

Así, la tasa está representada por el tanto por ciento, establecido en cada ley fiscal específica, que se aplica a la base de la contribución con el objeto de que el Estado reciba determinado pago por cada unidad tributaria.

3.5. Tabla

La tabla por lo general, está representada por una columna o, en su caso, por dos columnas, un límite inferior y otro superior, en donde se ubica a la base del impuesto para determinar la contribución a pagar, haciendo al menos una operación aritmética.

3.6. Tarifa

La tarifa es el conjunto de columnas integradas por un límite superior, inferior, cuota fija y porcentaje, que por medio de una serie de operaciones aritméticas sobre la base, determina la contribución a cargo del sujeto pasivo.

Son las listas de unidades o de cuotas correspondientes para determinado objeto tributario o para un número de objetos que perezcan a la misma categoría.

Según Rodríguez Lobato (2003) existen diversos tipos de tarifas las más usadas son: de derrama, fija, proporcional y progresiva.

3.7. Época de Pago

El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o momento que para ese efecto señale la ley.

Margáin Manautou (1997) nos dice que “los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el que se establece no solo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública del propio causante” (pág. 276 y 277).

Con relación al nacimiento y pago de la obligación, Margáin Manautou (1997) citando a López Valverde, indica que el gravamen se puede pagar en los siguientes casos:

- A) Antes de nazca la obligación fiscal, es decir, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo.

- B) En el instante en que nace la obligación fiscal, por lo que coinciden los momentos de causación y de pago, ya que el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.
- C) Después de que nace la obligación fiscal, ya que primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga este.

La importancia de este elemento radica en que determina la fecha para el pago de la contribución causada y de no efectuarla en las fechas establecidas se originan recargos y sanciones a favor del fisco, de esta manera a los contribuyentes les representa un costo financiero.

El artículo 6º del CFF establece que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y a falta de disposición expresa, deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que corresponda según el caso:

- I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

CAPÍTULO IV

EXÉGESIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

4.1. Modificaciones al Código Fiscal de la Federación a través del tiempo

El primero de enero de 1937, entró en vigor la Ley de Justicia Fiscal y con ella inician las actividades del entonces Tribunal Fiscal de la Federación. Un año después fue derogada por el CFF, el que fue promulgado por primera vez el 31 de diciembre de 1938, conservando la competencia en materia estrictamente fiscal que les asignó el Legislador. Posteriormente este, fue abrogado por el CFF del 29 de diciembre de 1966.

El CFF fue publicado por primera vez en el DOF el 31 de diciembre de 1981, el que entro en vigor a partir del 1 de enero de 1983, excepción hecha del Título VI, del Procedimiento Contencioso Administrativo, cuya vigencia inició el 1 de abril de 1983.

Posteriormente en el año de 1988, se modifica el citado código y la Ley Orgánica del Tribunal, con el objeto de promover la simplificación administrativa, y se suprime la competencia que hasta ese entonces otorgaba la Ley para que la Sala Superior revisara las resoluciones de las Salas Regionales a través del recurso de revisión.

Ahora bien, en los últimos años se han realizado los más significativos cambios a este código de los que se desprenden los siguientes:

Cuadro 1. Cuadro comparativo de las reformas al CFF 2013 y 2014.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	
2013	2014
TÍTULO PRIMERO	
Disposiciones Generales	
CAPÍTULO I	
Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal (...).	Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas. Se adiciona último párrafo.
CAPÍTULO II	
DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS	
Artículo 17-D (...) La comparecencia de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal. (...).	La comparecencia de las personas físicas a que se refiere el párrafo anterior, no podrá efectuarse mediante apoderado o representante legal, <i>salvo en los casos establecidos a través de reglas de carácter general.</i> (...). Se reforma séptimo párrafo.
Artículo 17-H.- Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando (...).	X. <i>Las autoridades fiscales:</i> a) <i>Detecten que los contribuyentes, (...), omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.</i> b) <i>Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.</i> c) <i>En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para</i>

	<p>amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.</p> <p>d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 Y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado.</p> <p>Se adiciona fracción X.</p> <p><i>Los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento que, mediante reglas de carácter general, determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado. La autoridad fiscal deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente.</i></p> <p>Se adiciona sexto párrafo.</p>
	<p>Artículo 17-K.- Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido. II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

	<p>Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso, electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria (...). La autoridad enviará (...), un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de este.</p> <p>Se adiciona el artículo 17 K.</p>
TÍTULO SEGUNDO	
De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes	
CAPÍTULO ÚNICO	
<p>Artículo 18.- (...).</p> <p><i>Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. (...)</i></p> <p><i>En caso de que la firma no sea legible o se dude de su autenticidad, las autoridades fiscales requerirán al promovente (...).</i></p>	<p>Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario (...).</p> <p>Se reforma segundo párrafo.</p> <p>Octavo párrafo (Se deroga).</p> <p>Se deroga octavo párrafo.</p>
<p>Artículo 20.- (...)</p> <p>Se aceptará como medio de pago de las contribuciones, <i>los cheques certificados o de caja</i> y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$2, 421,720.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$415,150.00,</p>	<p>Se aceptará como medio de pago de las contribuciones <i>y aprovechamientos, los cheques del mismo banco en que se efectúe el pago</i>, la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, <i>así como las tarjetas de crédito y débito</i>, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a</p>

<p>efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco (...).</p>	<p>\$300,000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, <i>tarjetas de crédito y débito</i> o cheques personales del mismo banco(...).</p> <p>Se reforma séptimo párrafo.</p> <p><i>Para el caso de las tarjetas de crédito y débito, este medio de pago podrá tener asociado el pago de comisiones a cargo del fisco federal.</i></p> <p>Se adiciona décimo tercer párrafo.</p>
<p>IV. (...) El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.</p>	<p>El Servicio de Administración Tributaria, <i>previa opinión de la Tesorería de la Federación</i>, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.</p> <p>Se reforma décimo tercer párrafo anterior.</p> <p><i>La Secretaría de Hacienda y Crédito Público efectuará la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado con motivo de la prestación de los servicios de recaudación que presten las entidades financieras u otros auxiliares de Tesorería de la Federación (...).</i></p> <p>Se adiciona décimo quinto párrafo.</p>
<p>Artículo 22.- Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales (...).</p>	<p><i>Los requerimientos a que se refiere este artículo se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente a través del buzón tributario, el cual deberá atenderse por los contribuyentes mediante este medio de comunicación.</i></p> <p>Se adiciona décimo noveno párrafo.</p>
<p>Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes: (...)</p> <p>X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las</p>	<p><i>La responsabilidad solidaria (...) se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la</i></p>

<p>actividades realizadas por la sociedad (...).</p>	<p><i>contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.</i></p> <p><i>La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad. Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:</i></p> <p><i>a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.</i></p> <p><i>b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.</i></p> <p><i>c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.</i></p>
<p>XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.</p>	<p>XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.</p> <p>Se reforman párrafos X y XV.</p> <p>XVIII. <i>Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el</i></p>

	<p><i>período de su encargo.</i> Se adiciona fracción XVIII.</p>
<p>Artículo 26-A.- Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo II, Secciones I, II y <i>III</i> de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 133, 134 o 139, (...).</p>	<p>Artículo 26-A.- Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo II, Secciones I y II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 110 ó 112, (...). Se reforma artículo 26-A.</p>
<p>Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal, en caso de cambio de domicilio fiscal deberán presentar el aviso correspondiente dentro <i>del</i> <i>mes</i> siguiente al día en el que tenga lugar dicho cambio, salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá</p>	<p>Artículo 27.- Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales <i>digitales por Internet</i> por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, <i>o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones</i>, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, <i>proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.</i> Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en caso de cambio de domicilio fiscal deberán presentar el aviso correspondiente dentro <i>de los diez días siguientes</i> al día en el que tenga lugar dicho cambio (...). La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal (...). <i>Las personas</i></p>

<p>presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación. (...)</p>	<p><i>morales y las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, deberán solicitar su certificado de firma electrónica avanzada. En caso de que el contribuyente presente el aviso de cambio de domicilio y no sea localizado en este último, el aviso no tendrá efectos legales. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer mecanismos simplificados de inscripción al registro federal de contribuyentes, atendiendo a las características del régimen de tributación del contribuyente. Se reforma primer párrafo.</i></p>
<p>El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada <i>persona inscrita</i>, (...).</p>	<p>El Servicio de Administración Tributaria <i>realizará la inscripción o actualización</i> del registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo o en los que obtenga por cualquier otro medio; <i>también podrá requerir aclaraciones a los contribuyentes, así como corregir los datos con base en ,evidencias que recabe, incluyendo aquéllas proporcionadas por terceros;</i> asimismo, asignará la Clave que corresponda a cada <i>persona que inscriba</i>, (...). Se reforma décimo primer párrafo.</p>
<p>La solicitud o los avisos (...), surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados. Las autoridades fiscales podrán verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en el aviso <i>respectivo</i>.</p>	<p>La solicitud o los avisos (...), surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados. Las autoridades fiscales podrán verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en el <i>aviso de cambio de domicilio y, en el caso de que el lugar señalado no se considere domicilio fiscal en los términos del artículo 10 de este Código o los contribuyentes no sean localizados en dicho domicilio, el aviso de cambio de</i></p>

	<p><i>domicilio no surtirá sus efectos. Tal situación será notificada a los contribuyentes a través del buzón tributario.</i></p> <p><i>Se reforma décimo cuarto párrafo.</i></p>
<p>Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, <i>deberán observar las siguientes reglas:</i></p> <p><i>I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.</i></p>	<p>Artículo 28.-Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, <i>estarán a lo siguiente:</i></p> <p><i>I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de Registro fiscal y sus, Respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.</i></p> <p><i>Tratándose de personas que enajenen gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente. Los</i></p>

	<i>equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.</i>
<i>II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán, efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.</i>	<i>II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.</i>
<i>III. Llevarán la contabilidad en su domicilio fiscal. Los contribuyentes podrán procesar a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio mencionado.</i>	<i>III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.</i>
<i>IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha (...).</i>	<i>IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto. Se reforma artículo 28.</i>
<i>Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que se perciban, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal o reciban servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.</i>	<i>Artículo 29.- Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el</i>

<p>II. (...)</p> <p>Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan las personas físicas y morales (...).</p> <p><i>V. Entregar o enviar a sus clientes el comprobante fiscal digital a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se realice la operación y, en su caso, proporcionarles una representación impresa del comprobante fiscal digital cuando les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará, mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la representación impresa de los comprobantes fiscales digitales.</i></p>	<p>comprobante fiscal digital <i>por Internet</i> respectivo.</p> <p>Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales <i>por Internet</i> que expidan las personas físicas y morales.</p> <p><i>V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.</i></p>
Artículo 29-B (...)	Artículo 29-B. (Se deroga).
Artículo 29-C (...)	Artículo 29-C. (Se deroga).
Artículo 29-D (...)	Artículo 29-D. (Se deroga).
Artículo 30.- Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla <i>en el lugar a que se refiere la fracción III del artículo 28 de este Código a disposición de las autoridades fiscales.</i>	<p>Artículo 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a <i>disposición de las autoridades fiscales de conformidad con la fracción III del artículo 28 de este Código.</i></p> <p>Se reforma primer párrafo.</p> <p>Sexto párrafo (Se deroga). Séptimo párrafo (Se deroga).</p>
Artículo 30-A Las personas que presten los servicios que mediante reglas de	Las personas que presten los servicios que mediante reglas de carácter general determine el <i>Servicio de Administración</i>

carácter general determine la <i>Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i> proporcionar a la citada dependencia la información a que se refiere este Artículo, relacionándola con la clave que la propia Secretaría determine en dichas reglas. (...)	<i>Tributaria</i> , estarán obligadas a proporcionar al citado órgano desconcentrado la información a que se refiere este artículo, relacionándola con la clave del registro federal de contribuyentes. (...) Se reforma artículo 30-A.
	Artículo 31-A. <i>Los contribuyentes deberán presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los treinta días siguientes a aquél en el que se celebraron. Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada. Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en el presente artículo, (...), no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.</i> Se adiciona artículo 31-A.
Artículo 32.- III. <i>Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.</i>	III. (Se deroga). Se deroga fracción III.

Fuente: Elaborado con base al CFF 2013 y 2014.

4.2. Contenido

El CFF contiene los conceptos fiscales fundamentales, los procedimientos para la obtención de los ingresos públicos, la forma de ejecución de las resoluciones fiscales, los recursos administrativos, así como los procedimientos y sistemas para resolver las controversias ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entre otros aspectos.

Determina la regulación de la relación entre el contribuyente y la autoridad fiscal, que se da al efectuar las situaciones jurídicas o de hecho que señalan las leyes fiscales respectivas, con la finalidad de que en su oportunidad se determinen por parte de los contribuyentes los impuestos a su cargo, según el caso, y demás obligaciones formales, como expedición de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI), llevar contabilidad, presentar declaraciones, etc.; y para la contraparte, la facultad de exigir las con forme a derecho.

En este sentido, es importante, conocer, analizar y profundizar en el conocimiento del CFF, con el objeto de identificar la forma de relacionarse con las autoridades fiscales, de tal manera que se requiere no únicamente estudiar dicho código, sino relacionarlo con las demás disposiciones fiscales a través de la practica efectiva, así como las reglas de carácter general.

Ahora bien, el estudio y análisis del CFF no se puede realizar en forma progresiva como lo enumeran sus artículos, sino por temas, sin importar el orden sucesivo de los mismos, considerando o buscando la relación o correlación con las demás leyes fiscales, considerando en todo momento la interpretación armónica, por lo tanto, hay que tener presente que más que memorizar su articulado, es más importante su comprensión.

Con base en los párrafos anteriores, concluiremos diciendo que el CFF a través de su contenido permite tener acceso, de forma dinámica y precisa, a los ordenamientos vigentes, lo que ayuda a su correcta, oportuna y veraz interpretación y aplicación.

4.3. Objeto

El CFF es una ley de carácter federal emanada del Congreso de la Unión, con el objeto de regular la actividad tributaria del Estado, posee un compendio de diversos aspectos fiscales, cuyo objetivo es determinar las contribuciones y las

diversas obligaciones que se deben cumplir en relación con los Impuestos Federales.

Así mismo, aunque no es su objetivo primordial, también regula la aplicación de las leyes fiscales en la medida en que éstas no se encuentren determinadas (por orden supletorio) en las propias leyes que establecen los gravámenes a los que están sujetos los entes económicos y las personas físicas.

En este sentido, el CFF rige las obligaciones de los contribuyentes y de las personas que están ligadas por alguna actividad económica con ellos, sean personas físicas o morales.

4.4. Análisis del Capítulo Primero del Código Fiscal de la Federación

Este capítulo habla de manera general desde quienes son responsables de las actividades y de la clase de contribuciones derivadas de estas actividades.

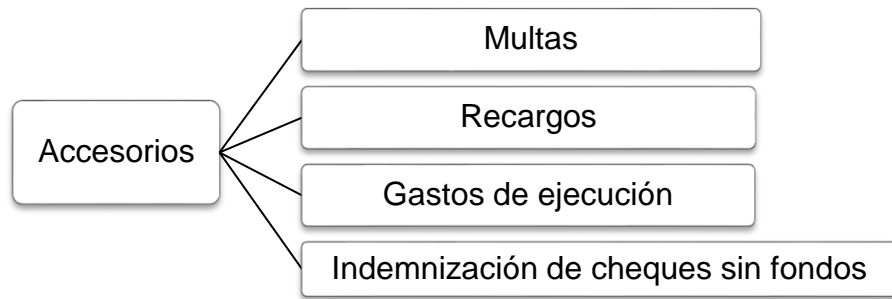
4.4.1. Escrutinio de artículos del 1 al 17-B

Artículo 1º: Cita las obligaciones que tenemos para con el estado, así mismo, establece que las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales lo establezcan.

Artículo 2º: Se refiere a la clasificación de las contribuciones, tal y como lo mencionamos en el capítulo segundo.

Artículo 3º: Señala que *“son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”*.

Diagrama 1. Accesorios.



Fuente: Elaborado con base al artículo 3º del CFF 2015.

Artículo 4º: De acuerdo al análisis, los créditos fiscales son los ingresos que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados, provenientes de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, así como los que se deriven de responsabilidades (multas). Es decir, son el pago de los impuestos más los accesorios (recargos y actualizaciones por morosidad) que la autoridad nos requiere.

Artículo 5º: Refiere las disposiciones fiscales que establezcan las cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que rijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta (sujeto, objeto, base tasa o tarifa).

Las otras disposiciones fiscales se interpretaran aplicando cualquier método de interpretación jurídica; a falta de norma fiscal específica, se aplicara supletoriamente le Derecho Común Federal, siempre cuando no sea contrario a la naturaleza propia del Derecho Fiscal.

Artículo 6º: Plasma la forma de generación del crédito fiscal, señalando que:

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Al hablar acerca del nacimiento del crédito fiscal menciona que, no es, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal (Flores Zavala, 2001).

Para que exista un crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se comprenda dentro de la situación jurídica, que define la ley, por tanto, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

Corresponde a los particulares la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Artículo 7º: Con base a este artículo las disposiciones fiscales, entran en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el DOF, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior.

A) SIST. DE LA "Vacatio LEGIS ": Se Establece una suspensión temporal de la entrada en vigor de la ley o reglamento, luego de su promulgación, suspensión que está prevista en la misma ley, es decir, es al periodo que transcurre desde la publicación de una norma hasta que esta entra en vigor.

B) "FE DE ERRATAS": Es la corrección de los errores en la publicación de la ley ó reglamento y entran en vigor el día de la publicación original de este, si así se establece, al contrario de su vigencia debe atender los principios establecidos en las normas generales de la ley que rige a la materia.

Artículo 8º: De acuerdo con este artículo, para efectos fiscales se entiende por México lo que integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

Artículo 9º: Por su parte este refiere a los residentes en México:

A) Personas físicas: son las que tengan en nuestro país su casa habitación. Cuando además de esta tengan otra en el extranjero y el centro de sus intereses

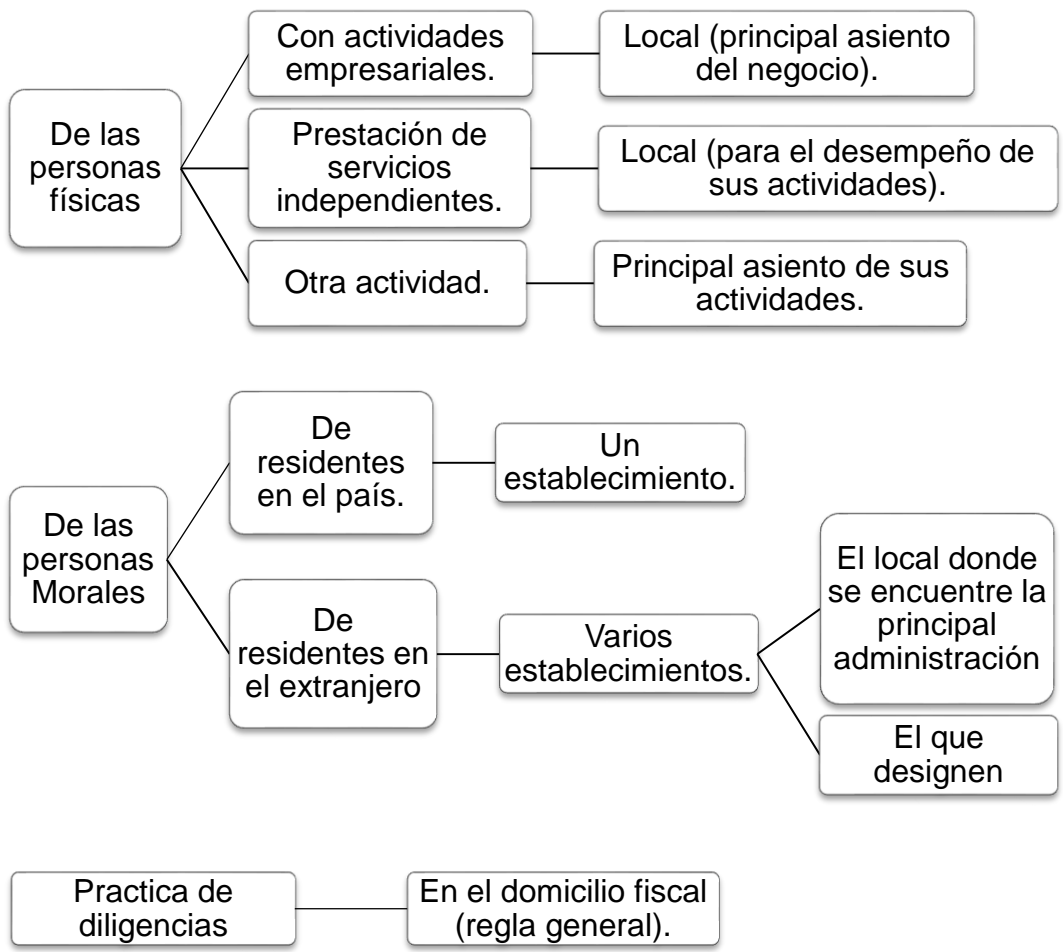
vitales los tenga en este país. Bajo este contexto se considera centro de intereses en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

- 1. Cuando más del 50% de los ingresos totales en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
- 2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

B) Personas morales: Constituidas de conformidad con las leyes mexicanas como hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Artículo 10º: Se considerara domicilio fiscal:

Diagrama 2. Domicilio fiscal de las personas física y morales.



Fuente: Elaborado con base al artículo 10º del CFF 2015.

De acuerdo con el citado artículo, como premisa general los ejercicios fiscales coincidirán con el año de calendario, salvo ejercicio de inicio de operaciones de personas morales y los supuestos de liquidación, fusión o escisión, siempre que la escidente desaparezca.

Artículo 11º: El cálculo de las contribuciones mensuales se considerara como periodo de pago del mes calendario.

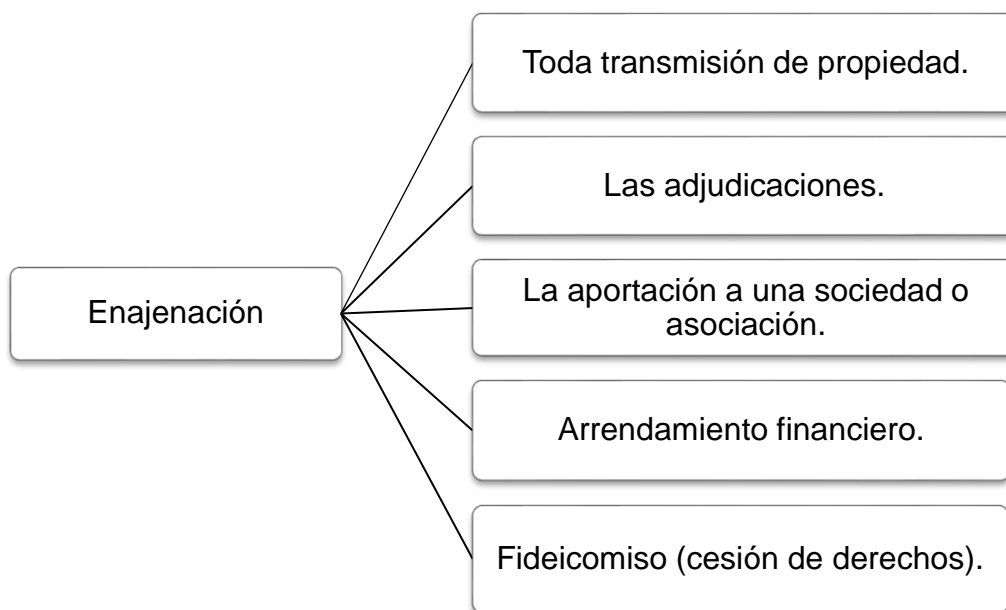
Artículo 12º: Es muy claro en señalar que:

En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

Artículo 13º: Señala que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles.

Artículo 14º: Se considera enajenación de bienes:

Diagrama 3. Enajenación.



Fuente: Elaborado con base al artículo 14º del CFF 2015.

Artículo 15º: El arrendamiento financiero es el instrumento a través del que una persona (la arrendadora), se obliga a comprar un bien para conceder el uso de éste a otra persona (arrendatario o cliente), durante un plazo forzoso; el arrendatario a su vez se obliga a pagar una renta, que pueden fijar desde un principio las partes, siempre y cuando ésta sea suficiente para cubrir el valor de adquisición del bien, y en su caso los gastos accesorios aplicables.

Una de las ventajas del arrendamiento es que permite al arrendatario utilizar el bien, sin que sea de su propiedad, lo que evita que efectúe erogaciones en la compra de activos, al mismo tiempo que facilita la negociación con el proveedor pues le permite obtener precio de contado.

Artículo 15-A: Una sociedad se escinde cuando fragmenta su patrimonio en dos o más partes, o segrega de él, una o más porciones para ser transferidas en bloque a otras tantas sociedades, existentes o de nueva creación, recibiendo los accionistas de la sociedad escindida un número de acciones o participaciones de las sociedades receptoras proporcional a sus respectivas participaciones en la sociedad primigenia.

Cuando se fragmenta y transfiere la totalidad del patrimonio de la sociedad originaria, y supone forzosamente la desaparición (extinción) de la sociedad escindida se dice que la escisión es total; y parcial, cuando sólo se transfiere una parte del patrimonio y la sociedad escindida reduce simultáneamente su capital social en la cuantía necesaria.

Y tanto en un caso, como en el otro, se habla de escisión simple o de escisión por absorción, según que las sociedades receptoras sean de nueva creación, o existieran ya con anterioridad; la escisión se dice que es mixta cuando se dan ambos supuestos.

Artículo 15-B: Este señala que:

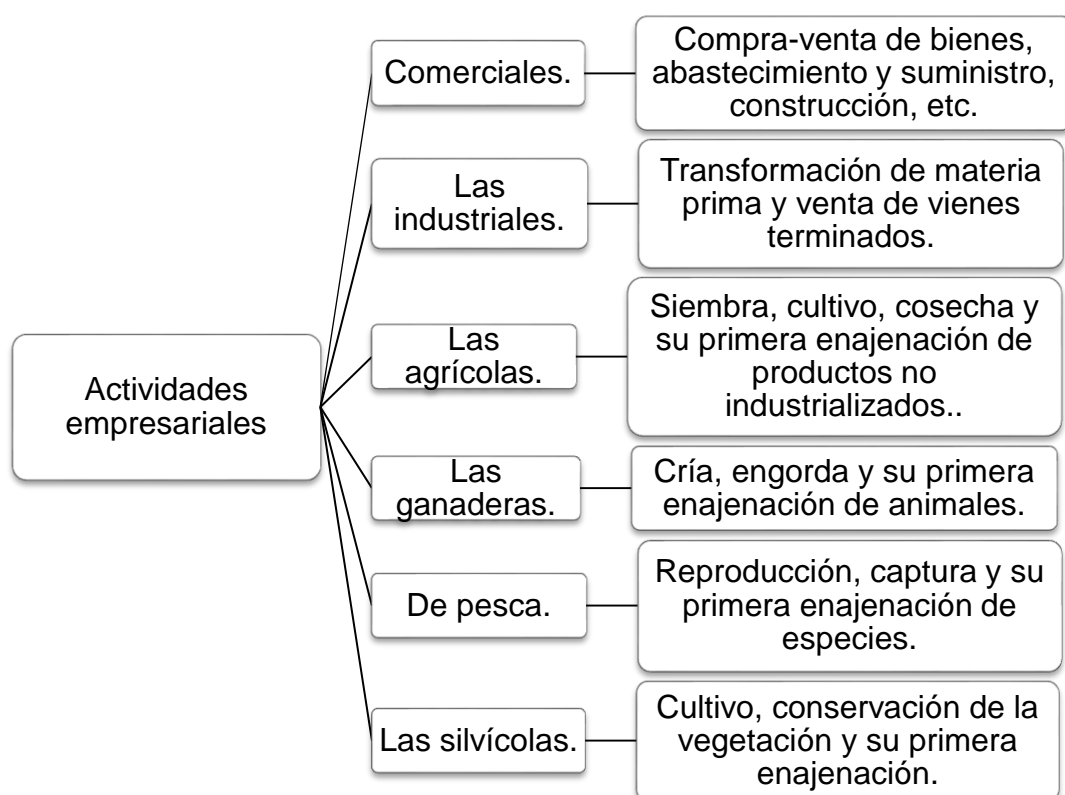
Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica,

nombres comerciales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y grabaciones para radio o televisión, así como de dibujos o modelos, planos, fórmulas, o procedimientos y equipos industriales, comerciales o científicos, así como las cantidades pagadas por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, u otro derecho o propiedad similar.

Artículo 15-C: De acuerdo con este artículo una entidad financiera es una institución que realiza operaciones de intermediación financiera (concesión de préstamos y créditos, negociación de efectivos comerciales, inversión de capitales, aseguramiento, etc.). Las principales figuras financieras son los bancos de intermediación, de inversión, o que cumplen ambas funciones (cajas de ahorros, compañías de seguros, etc.).

Artículo 16º: Se consideraran actividades empresariales las siguientes:

Diagrama 4. Actividades empresariales.



Fuente: Elaborado con base al artículo 16º del CFF 2015.

Artículo 17-A: Las contribuciones, aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, a lo que se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar (Artículo 7 R.C.F.F. Hasta el diez milésimo).

La mecánica de la actualización de contribuciones es la siguiente:

Obtención del factor de actualización:

$$Factor\ de\ act. = \frac{IMC\ del\ mes\ inmediato\ anterior\ del\ más\ reciente\ periodo}{IMC\ del\ mes\ inmediato\ anterior\ del\ más\ antiguo\ del\ periodo}$$

Ahora bien, es importante tomar en cuenta que cuando el factor de actualización sea menor a 1, se considerara como 1.

Artículo 17-B: De acuerdo con este artículo, la asociación en participación la podemos definir como el conjunto de personas que realicen actividades empresariales que participan de las utilidades o pérdidas.

4.5. Estudio del Capítulo Segundo del Código Fiscal de la Federación

Este capítulo es denominado “de los medios electrónicos”, en el encontramos los aspectos más relevantes en materia de disposiciones relacionadas con la firma electrónica avanzada (FIEL), presentación de pagos y promociones mediante medios electrónicos.

4.5.1. Escrutinio de los artículos 17 C) al 17 J)

Artículo 17-C.- Señala que *“tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, las disposiciones de este Código en materia de*

medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia”.

Artículo 17-D.- Establece que *“cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, estos deberán ser digitales y contener una FIEL del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente, las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas”.*

En los documentos digitales, la FIEL sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

Artículo 17-E: *“Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y estará sujeto a la misma regulación aplicable al uso de una FIEL”*, de esta manera, identificara a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado.

Artículo 17-F: Señala los servicios de certificación de firmas electrónicas avanzadas, que podrá proporcionar el SAT.

Artículo 17-G: Se considera certificado a todo Mensaje de datos u otro registro que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de la FIEL, para ello deberá contener los siguientes requisitos de validez:

- I. Mención de que se expiden como tales.
- II. Especificar las limitantes que tengan para su uso.
- III. Código de identificación único del certificado.
- IV. La mención de que fue emitido por el SAT.
- V. Nombre del titular del certificado y su clave del RFC.
- VI. Vigencia del certificado.
- VII. Tecnología empleada en la creación de la firma.
- VIII. Clave pública del titular del certificado.

Artículo 17-H: Los certificados quedarán sin efectos cuando:

- I. A solicitud del firmante.
- II. Por resolución judicial o administrativa.
- III. Fallezca la persona física titular del certificado (en este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado).
- IV. Por disolución, liquidación o extinción de las sociedades, asociaciones y demás personas morales, en este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente.
- V. Por fusión o escisión.
- VI. Transcurra el plazo de vigencia del certificado (2 años).
- VII. Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados.
- VIII. Por no cumplir los requisitos legales.
- IX. Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de FIEL del SAT.
- X. Los CFDI que emita el SAT, quedarán sin efecto cuando las autoridades detecten irregularidades.

Los casos establecidos son:

- a) Omisión en un mismo ejercicio de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.

- b) El contribuyente no sea localizable o desaparezca durante el procedimiento administrativo de ejecución.
- c) En el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, el contribuyente no pueda ser localizado, desaparezca durante el procedimiento o se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizan para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- d) Detección de una o más infracciones relacionadas con las obligaciones determinadas con el RFC, pago de contribuciones, presentación de declaraciones, solicitud de documentos, avisos, información o expedición de constancias, además de las obligaciones contables y que la conducta la haya realizado el contribuyente titular del certificado, aun sin que la autoridad ejerza facultades de comprobación.

Artículo 17-I: Se prevén mecanismos para verificar la integridad y autoría de un documento digital con FIEL o sello digital; al efecto se verificará mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Artículo 17-J: Obligaciones del titular de un certificado emitido por el SAT:

- I. Evitar el uso no autorizado;
- II. Verificar que los datos utilizados son exactos; y
- III. Solicitar su revocación en tiempo.

CAPÍTULO V

DERECHOS Y OBLIGACIONES FISCALES DE LOS CONTRIBUYENTES

5.1. Clasificación de los Derechos en materia Tributaria

La relación jurídica tributaria establece derechos a cargo del contribuyente, mismos que puede este invocar a su favor en todo momento y en cualquier procedimiento administrativo o contencioso.

Así, el fundamento legal del derecho del contribuyente, a ser asistido por la autoridad fiscal, se encuentra en lo dispuesto por el artículo 33 del CFF.

5.1.1. Promociones ante las autoridades

De acuerdo con el artículo 18 del CFF, toda promoción que se presente ante las autoridades tributarias deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos la persona que se encuentre promoviendo no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al RFC, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

En este sentido, las promociones ante las autoridades fiscales deberán presentarse en las formas oficiales que al efecto apruebe la SHCP, en el número de ejemplares que establezca el formato y se acompañarán los anexos que éste requiera en su caso.

De acuerdo con el citado artículo, si el que promueve no cumple con los requisitos a que se refiere este ordenamiento para la presentación de promociones ante las autoridades fiscales, estas últimas requerirán al interesado para que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido, en caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

5.1.2. Presentación de trámites administrativos

Las promociones ante la autoridad fiscal deberán presentarse por el interesado, pues conforme al artículo 19 del CFF, en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios; sin embargo, la misma disposición señala que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades tributarias, se hará mediante escritura pública, o carta poder firmada ante dos testigos, debidamente ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, así como acompañar copia de la identificación del contribuyente o del representante legal, previo cotejo con su original, en consecuencia, si se cumplen los requisitos referidos las promociones podrán ser presentadas por personas distintas del interesado.

Por lo anterior, el artículo 19 del CFF indica que *“quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presente la promoción”*.

5.1.3. Devoluciones de Pagos

Los contribuyentes tienen derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan; por su parte, las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente y las que procedan en términos del CFF y conforme a las leyes fiscales aplicables, es decir los saldos a favor, de esta manera se tiene lo siguiente:

- A. Es obligatorio para la autoridad fiscal devolver la cantidad pagada indebidamente por el contribuyente;
- B. La devolución de contribuciones puede operar de oficio o a petición del interesado;
- C. La devolución puede realizarse mediante cheques nominativos para abono en cuenta del contribuyente o mediante certificados;
- D. Si la solicita el retenedor la devolución siempre se hará directamente a los contribuyentes;
- E. El plazo para que la autoridad competente haga la devolución, es dentro de los 40 o 50 días siguientes a la fecha en que se le presento la solicitud;
- F. La autoridad debe pagar la contribución actualizada conforme a lo previsto por el artículo 17-A del CFF, desde que se presentó la solicitud hasta que se efectuó la devolución; y
- G. Cuando la autoridad haga la devolución en fecha posterior a los plazos antes citados deberá pagar intereses, calculados a partir del día siguiente en que venció ese plazo.

5.1.4. Otros

Por otro lado, cabe destacar que el 23 de junio de 2005 se publicó en el DOF, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), con el objeto de reconocer y enunciar los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin invalidar todos aquellos reconocidos por otras leyes fiscales.

Estos derechos, se encuentran establecidos en el artículo 2° de la citada ley, los que se citan a continuación:

- I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.*
- II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.*

- III. *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
- IV. *Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.*
- V. *Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la ley.*
- VI. *Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.*
- VII. *Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los que sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.*
- VIII. *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.*
- IX. *Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.*
- X. *Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del que emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.*
- XI. *Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.*
- XII. *Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda. La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.*
- XIII. *Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.*
- XIV. *Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.*

De lo anterior se puede deducir que el citado artículo cumple en buena medida con las expectativas, al señalar cuáles son las prerrogativas que en materia fiscal tiene el sujeto pasivo.

Dentro de las prerrogativas consagradas en la LFDC toca el turno de enfatizar el derecho a la información, difusión y asistencia al contribuyente, para que éstos conozcan las principales obligaciones que tiene la autoridad fiscal y atendiendo a estas disposiciones exijan su cabal cumplimiento.

5.2. Procuraduría General de los Derechos del Contribuyente (Prodecon)

La creación de organismos especializados en la protección de los derechos de los contribuyentes, nace de la necesidad de reestructurar el modelo de la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a fin de encaminar el justo equilibrio en la relación jurídica tributaria, hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como de optimizar el sistema tributario (Prodecon, 2014). En este sentido, la creación de los Defensores del Contribuyente puede tener dos efectos:

- 1) Complementar los instrumentos de diálogo y defensa existentes para los contribuyentes; y
- 2) Contribuir al mejor funcionamiento y calidad de los servicios que presta la Administración Tributaria (Serrano Antón, Soler Roch, & Tejerizo López, 2013).

Bajo este esquema, la Prodecon se inserta como un organismo del sistema tributario mexicano especializado en la protección, promoción y defensa de los derechos y garantías del contribuyente, a través de nuevos esquemas de defensa, así como de protección de los mismos.

Cabe mencionar, que en la discusión parlamentaria de su Ley Orgánica, se señaló que el organismo tendría por objeto la protección del contribuyente, constituyendo una instancia de defensa ágil, oportuna y accesible a cualquiera, derivado de la especialidad y complejidad de la materia fiscal y del escaso acceso por parte de la generalidad de los mexicanos a una defensa efectiva, que resultaba en arbitrariedades y abuso (Cámara de Diputados, 2005).

5.2.1. Historia

La iniciativa para la creación de esta ley, tiene su origen en el proyecto que presento la Senadora Martha Sofía Tamayo Morales, el 11 de septiembre de 2003.

La Prodecon es una figura inédita en el sistema jurídico mexicano, ya que además de ser Procuraduría, se erige como el primer *Ombudsman* fiscal en México (Prodecon, 2014).

Su creación se dio en tres etapas:

A. La incorporación en el 2004 del artículo 18–B del CFF, que dispone la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal, a cargo de la Prodecon. Con esta reforma se sentaron las bases para la creación del organismo protector de los derechos del contribuyente. Sin embargo, en esta primera etapa todavía no existía un marco jurídico explícito de derechos del contribuyente.

La publicación de la LFDC en el DOF el 23 de junio de 2005, cuyo objetivo es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.

B. En esta segunda etapa, el Estado Mexicano ya reconocía derechos al contribuyente, pero hacía falta la creación de un organismo que velara por la efectividad de los derechos de los gobernados.

C. La publicación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), en el DOF el 4 de septiembre de 2006 y la que, de acuerdo a su artículo tercero transitorio, debía estar operando y funcionando a más tardar en la primera quincena del mes de enero de 2007. El 28 de abril de 2011, se designó a la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente, y el 1º de septiembre de 2011 Prodecon inició actividades.

La naturaleza jurídica de cualquier organismo refiere a su esencia primordial, desde la óptica del derecho. Conforme a su Ley Orgánica, en su artículo 2º, la Prodecon es:

- A. Un organismo público, porque pertenece al Estado Mexicano;
- B. Descentralizado, porque no hay una relación directa con la Administración Pública Federal (APF);
- C. No sectorizado, porque no está coordinado ni controlado por alguna secretaría;
- D. Con personalidad jurídica, porque se asemeja a una persona física con derechos y obligaciones, y con capacidad de representar a los contribuyentes;
- E. Con patrimonio propio, porque sus recursos económicos son asignados directamente del Presupuesto de Egresos, usándolo como mejor considere para el ejercicio de sus funciones; y
- F. Con autonomía técnica, funcional y de gestión, porque dicta su normatividad interna y administra sus recursos humanos y materiales según convenga para el desarrollo de sus funciones.

La naturaleza de Prodecon, junto con su atribución para investigar las quejas que presentan los pagadores de impuestos en contra de los actos de las autoridades fiscales y la emisión de recomendaciones a estas últimas, la erigen como el primer *Ombudsman* (Defensor del Pueblo) del contribuyente en nuestro país.

Pero además, en sus funciones de Procuraduría, Prodecon se constituye también en asesor y abogado promotor de los pagadores de impuestos frente a las autoridades en el ámbito fiscal federal, lo que denota su carácter de organismo único en su género, ya que conjunta funciones de *Ombudsman* y Procuraduría.

5.2.2. Órgano de Gobierno

La estructura y orden de los distintos componentes del Órgano de Gobierno de la Prodecon, es pieza clave para que el organismo alcance su objetivo como Defensor del contribuyente mexicano. En consecuencia, es importante analizar cómo está organizado dicho órgano.

Este Órgano de Gobierno de la Procuraduría, como lo menciona el artículo 12 de la Ley Orgánica de la Prodecon, está integrado por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y seis Consejeros independientes, cada uno cuenta con su suplente, todos ellos son nombrados por el Presidente de la República, quien los elige de entre los representantes de las principales universidades del país, de las asociaciones profesionales, así como de las principales cámaras empresariales. Su encargo es honorífico, es decir, no reciben un sueldo o salario, y dura hasta cuatro años.

El Procurador de la Defensa del Contribuyente, es titular del organismo descentralizado y de su Órgano de Gobierno. Así mismo, es el representante legal y tiene a su cargo velar por el cumplimiento de las funciones de la Procuraduría. De esta manera, coordina y supervisa las atribuciones sustantivas de Prodecon.

5.2.3. Cultura Contributiva

La cultura contributiva es entendida como un proceso de modificación del conjunto de ideas, creencias, valores, sentimientos que tienen los ciudadanos, los contribuyentes y las autoridades respecto de los impuestos, que lleve al respeto de los derechos del contribuyente y al claro entendimiento de la ley que permita el cumplimiento de las obligaciones fiscales, para mejorar el funcionamiento del sistema tributario nacional.

En busca de alcanzar esa cultura contributiva, Prodecon promueve la consolidación de un sistema tributario nacional justo y equitativo, coadyuvando

en la construcción de una relación contribuyente–autoridad fiscal basada en el respeto, observancia de la ley, confianza, corresponsabilidad, transparencia y rendición de cuentas.

5.2.4. Organismos Protectores de Derechos Tributarios en otros

Países

Aunque de manera general los Organismos Protectores de Derechos Tributarios en otros Países se configuran con base en el diseño del Ombudsman, o Defensor del Pueblo, según la traducción en el idioma español, en el terreno del Derecho Comparado la figura del Defensor del Contribuyente no está generalizada. De ahí la importancia de hacer un breve repaso de los Ombudsman que se dedican a la protección de los derechos de los contribuyentes (Prodecon, 2014, pág. 41).

A. Estados Unidos: *Tax Advocate Service* (TAS) (Página electrónica del Tax Advocate Service), es un organismo independiente dentro de la Administración Tributaria de Estados Unidos, Internal Revenue Service (IRS), cuyo objetivo es ayudar a los contribuyentes físicos y morales a solucionar problemas de impuestos con el IRS y recomendar cambios que prevengan esos problemas.

TAS se encuentra a cargo de un Defensor Nacional del Contribuyente denominado *Tax Advocate*; además, en cada Estado existe al menos un defensor local que informa directamente al Defensor Nacional.

TAS responde directamente ante el Congreso de EE.UU. El defensor nacional debe presentar anualmente dos informes ante el Congreso, uno relacionado con sus objetivos para el próximo ejercicio fiscal y el otro sobre los resultados del ejercicio cumplido.

B. Canadá: *Taxpayers' Ombudsman* (TO) (Página electrónica del Taxpayers' Ombudsman), es un organismo independiente de la

Administración Tributaria canadiense, *Canada Revenue Agency* (CRA), creada en 2007 para garantizar el respeto a los derechos contenidos en la Carta de Derechos de los Contribuyentes de Canadá. Por ende, se encarga de investigar las quejas sobre el servicio prestado por la CRA.

La Oficina del TO está a cargo de un Ombudsman del Contribuyente, quien reporta directamente al Ministro de Hacienda, presentando un informe anual, mismo que se envía al parlamento; de este modo, puede emitir otros informes y/o recomendaciones sobre cualquier tema dentro de su mandato.

C. España: Consejo para la Defensa del Contribuyente (CDC) (Real Decreto 2458/1996, 1996) fue creado en 1996, para velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atendiendo a las quejas formuladas por éstos acerca de la aplicación del sistema tributario por parte de los órganos del Estado y realizando las sugerencias y propuestas pertinentes (Artículo 34.2 de la Ley 58/2003. General Tributaria, 2013). El Consejo se encuentra regulado en el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, publicado en el Boletín Oficial del Estado el 4 de diciembre de 2009.

CDC es un órgano consultivo e interno de la Administración del Estado, integrado al Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, que actúa con independencia en el ejercicio de sus funciones (Artículo 2 del Real Decreto 1676/2009, 2009).

D. Reino Unido de la Gran Bretaña: *Adjudicator's Office* (AO) (Página electrónica del Adjudicator's Office), fue creada en 1993 con la finalidad de atender los reclamos que se planteaban contra la entonces Administración Tributaria, *Inland Revenue Departament (IRD)*, misma que en 2005 fue fusionada con la Agencia Aduanera (*Customs and Excise*) creándose un único ente: *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC).

La AO está a cargo de un Adjudicator, quien tiene la responsabilidad de examinar y ayudar a resolver los problemas cuando particulares y empresas no están satisfechos con el modo en que han sido tratados sus casos ante:

1. La HMRC, incluyendo a la Oficina de Crédito Fiscal (*Tax Credit Office*) y a la Agencia de Valoración (*Valuation Office Agency*).
2. La oficina encargada de las insolvencias (*Insolvency Service*).
3. La Oficina de Tutela Pública (*Public Guardianship Office*).

Así, el papel de la AO es considerar si los organismos fiscales antes mencionados han operado las quejas de los contribuyentes de manera adecuada y si les han dado una decisión razonable. Cuando a consideración de la AO no es así, recomienda a los organismos tomar las medidas pertinentes para corregir los asuntos planteados por los contribuyentes.

E. Francia: *Le Médiateur des ministères économiques et financiers* (Institución del Mediador de los Ministerios de Economía y Presupuesto) (Página electrónica de *Le Médiateur des ministères économiques et financiers*, Gobierno francés), se creó por el Decreto N° 2002–612 de 26 de abril de 2002 con el objeto de simplificar la relación entre los usuarios, ya sean individuos (contribuyentes, consumidores, comerciantes, líderes empresa) o personas morales (empresas y asociaciones) y la gestión de los Ministerios de Economía y Presupuesto. Este Mediador es un órgano dentro de la Administración Pública que facilita un mecanismo de composición amigable para la solución de problemas o reclamaciones que tengan los contribuyentes.

Este Mediador debe presentar públicamente un informe anual en donde señale el balance de sus actividades y formule propuestas para mejorar la gestión de servicios de los Ministerios en sus relaciones con el usuario.

F. Venezuela: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, es una división del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera

y Tributaria (SENIAT) (Página electrónica de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero).

La Defensoría está adscrita a la Oficina de Divulgación Tributaria y Aduanera. Fue creada mediante la Providencia Administrativa número 2205, publicada en la Gaceta Oficial número 37.780 de fecha 22 de septiembre de 2003, con la misión de recibir y analizar las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación del SENIAT en aquellos casos en donde se violen derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes.

Así, la Defensoría del Contribuyente es un mecanismo de garantía de los derechos tributarios que establece un vínculo para mejorar la calidad y eficiencia de los servicios prestados, generando canales de comunicación entre el SENIAT y los contribuyentes con el objetivo de salvaguardar los derechos y garantías del contribuyente en los procedimientos aplicados por la Administración Tributaria y Aduanera, para dar celeridad y eficacia en la resolución de reclamos y quejas. (División de Defensoría del Contribuyente, “Visión general de la defensoría del contribuyente y sus actuaciones dentro del plan Evasión Cero”)

G. Colombia: *Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero* (Artículo 31, del Decreto 1071, 1999), se estructura en el artículo 31 del Decreto 1071 de junio 26 de 1999 (inicia funciones en 2002), como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal. Es un Órgano Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), cuyo propósito es garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en el ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la DIAN.

Para ello la Defensoría certifica que la entidad fiscal cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando por que la administración no imponga cargas que no establece la ley, y procurando que los ciudadanos reciban un trato justo, equitativo, amable y respetuoso.

La Defensoría está a cargo de un Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero designado por el Presidente de la República, por un año, de una terna que le propone anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

El Defensor tiene jurisdicción nacional, y cuenta con delegados regionales que se prevén en la planta de personal de la DIAN, son funcionarios de libre nombramiento y remoción, seleccionados por el Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero, de terna propuesta por la respectiva Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera Regional y nombrados por el Director General de la DIAN.

El Defensor presenta un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades a la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera.

H. Perú: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero (DEFCON), en 2004 se crea mediante el Decreto Legislativo número 953 (Decreto Legislativo número 953 que modifican artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo número 135-99-EF) como una entidad pública adscrita al sector Economía y Finanzas, con independencia funcional cuya finalidad es velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros en las actuaciones o gestiones ante las Administraciones Tributarias, Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), Gobiernos locales de las Municipalidades y otras Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal.

I. Pakistán: *Federal Tax Ombudsman (FTO)*. (Página electrónica del Federal Tax Ombudsman) El Gobierno de Pakistán, estableció la oficina del FTO en el 2000, mediante el *Federal Tax Ombudsman Ordinance* (Ordenanza del Defensor Federal del Contribuyente), esta forma parte de la Administración Pública como un Organismo Independiente de la Autoridad Fiscal.

La Oficina está a cargo de un FTO, designado por el presidente por un periodo de cuatro años, este elabora un reporte anual respecto de sus funciones que somete al presidente, además puede realizar otros reportes cuando lo considere necesario. Estos reportes así como cualquier estudio, investigación o recomendaciones se hacen públicos.

Su función principal gira en torno al diagnóstico e investigación pronta, justa e imparcial de las denuncias de mala administración para corregir cualquier injusticia cometida en contra de un contribuyente por las acciones de los empleados que administran o implementan leyes tributarias, de la *Federal Board of Revenue* (FBR) de la División de Impuestos del Gobierno de Pakistán. Además puede investigar las quejas provenientes de cualquier persona afectada, así como aquellas que le refiera el Presidente, Senado o Asamblea Nacional, o bien, la Suprema Corte u otra corte, así como aquellos que por iniciativa propia decida investigar.

J. Australia: *Commonwealth Ombudsman* (CO), también es el *Ombudsman* del Contribuyente. Es una autoridad independiente que forma parte del Departamento del Primer Ministro y su Gabinete (*Department of Prime Minister & Cabinet Portfolio*) establecida para salvaguardar los derechos de los administrados en el desarrollo de sus tratos con las agencias y departamentos gubernamentales de Australia (Página electrónica Ombudsman).

Presenta reportes anuales en donde detalla las quejas recibidas y su tramitación, así como las metas y prioridades del organismo. Además, resuelve los conflictos a través de consultas y negociaciones, y si es necesario, emite recomendaciones formales.

Entre sus objetivos principales está fomentar una Administración Pública responsable, justa y transparente, asegurando que los principios y prácticas de la Administración Pública sean sensibles y respondan a los intereses de los gobernados.

5.2.4.1. Un estudio comparado con México

En México, existe una gama de organismos de carácter administrativo denominados Procuradurías, que tienen a su cargo la defensa de los derechos de la población en determinadas materias, en este sentido, a excepción de las procuradurías penales que tienen como objetivo garantizar el cumplimiento de la ley y la representación social en la persecución de los delitos; en su vertiente civil y administrativa, las Procuradurías cumplen un papel fundamental, para la defensa de individuos y grupos sociales que tienen dificultad para defender sus derechos y acceder al sistema de justicia. De esta manera, el común denominador de este tipo de procuradurías es el acceso a la justicia (Ojeda Paullada, 1998, número 97).

Así, en nuestro país, además de la Prodecon, a nivel federal destacan la Agraria; de la Defensa del Trabajo; Federal del Consumidor; y de Protección al Ambiente.

A. Procuraduría Agraria (PA): es un organismo descentralizado de la APF, con personalidad jurídica y patrimonio propio. Adopta funciones de servicio social y está facultada de la defensa de los derechos de los ejidatarios, comuneros, sucesores de ejidatarios o comuneros, ejidos, comunidades, pequeños propietarios, avecindados y jornaleros agrícolas, cuando así se lo soliciten o de oficio.

B. Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo (PROFEDET), es un órgano desconcentrado de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS). Es una institución de servicio público con carácter predominantemente jurídico de aplicación de las normas de trabajo en el ámbito laboral, cuyas funciones se señalan en los artículos 530 y 536 de la Ley Federal del Trabajo (LFT). Entre sus funciones destacan: la asesoría Jurídica, conciliación y defensa Legal.

C. Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), es un organismo descentralizado de servicio social con personalidad jurídica y

patrimonio propio. Sus funciones son de autoridad administrativa y está encargada de promover y proteger los derechos e intereses del consumidor, así como procurar la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores y consumidores.

D. Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA), es un órgano administrativo desconcentrado de la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales (SEMARNAT), con autonomía técnica y operativa que inspecciona, vigila, regula y lleva a cabo a nivel nacional actividades para la protección de los recursos naturales y el equilibrio ecológico (Prodecon, 2014).

5.3 Obligaciones

La relación jurídica que se establece entre la Federación, el Distrito Federal o las Entidades Federativas y los Municipios, representados por la autoridad administrativa y el particular o contribuyente, la ley impone a cargo de estas últimas obligaciones de diversa naturaleza.

El artículo 1º del CFF menciona que:

Las personas físicas y morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las aplicaciones de este código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales de los que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

Por otro lado, el artículo 31, fracción IV Constitucional al establecer que es obligación de los mexicanos “*contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan*”, se considera la necesidad del Estado de mantener la infraestructura necesaria para atender los problemas más apremiantes de la sociedad, por lo tanto se considera como parte de la misma, a todo aquel individuo que directa o indirectamente se beneficie de las facilidades que otorga la Nación Mexicana.

Esta misma disposición establece la generalidad que debe prevalecer en la materia fiscal, al señalar la obligación de los mexicanos sin acotar o establecer excepciones, situación que se observa específicamente a los documentos normativos ordinarios del CFF y en las leyes fiscales.

Al hablar de la manera proporcional y equitativa, la Constitución establece un beneficio de la aplicación de las contribuciones al particular, debido a que será necesario establecerlas atendiendo a la capacidad económica y contributiva del individuo.

La proporcionalidad radica en que el sujeto pasivo debe contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica; y la equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo (Carrasco Iriarte, 2002).

Asimismo, se establece que la obligación atenderá a la forma que dispongan las leyes, con lo que se aborda el tema de la justicia en materia de las contribuciones, puesto que se pretende que exista seguridad jurídica en la aplicación de las mismas. En este momento es fundamental señalar que la obligación a contribuir de los mexicanos estaría completa sin la existencia las de leyes emanadas del Poder Legislativo, motivo por el que es necesario correlacionarlo directamente con el artículo 73 fracción VII.

5.3.1. Definición de Obligación

La obligación es una relación jurídica compleja, en la que intervienen y se interrelacionan dos partes, el acreedor y el deudor, con derechos y obligaciones recíprocos que deben ser explicados en el marco de toda la relación y no solo alusión a la actividad que corresponde realizar en lo individual al deudor o al acreedor, como en la mayoría de los tratados doctrinales se hace (Página electrónica de la UNAM).

Se considera la relación jurídica entre dos personas en virtud de que una de ellas llamada deudor, queda sujeta para con otra llamada acreedor, a una

prestación o abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor.

Desde nuestro punto de vista, la obligación es un deber; un deber de dar, hacer o no hacer, que tiene el ente deudor con el acreedor. Así, la obligación fiscal es el deber que el responsable fiscal tiene en favor del fisco, que es quien tiene el derecho de exigir se cumpla.

5.4. Catálogo de las Obligaciones Fiscales

El catálogo de obligaciones fiscales corresponde a diferentes conceptos como las referidas en el RFC, domicilio fiscal, ejercicios fiscales, contabilidad del contribuyente, requisitos de los comprobantes, presentación de las declaraciones, dictámenes del contador público, entre otras, a continuación analizaremos a detalle cada una de ellas.

5.4.1. Registro Federal de Contribuyente

El RFC es el instrumento especialmente valioso para la autoridad fiscal, ya que le permite controlar las declaraciones periódicas, operaciones y actividades de los contribuyentes, desde el momento en que se inscribe y se produce una alta; el artículo 27 del CFF constituye el fundamento legal de la inscripción de las personas físicas y morales, señalando que:

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

De acuerdo con el párrafo anterior se desglosan los siguientes supuestos fundamentales a la ley:

- A. La obligación de manifestar al RFC su domicilio fiscal.
- B. En el supuesto de las personas morales y las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, deberán solicitar su certificado de FIEL.
- C. La obligación de presentaran en su caso los avisos siguientes:
 - 1. Cambio de denominación o razón social.
 - 2. Cambio de domicilio fiscal.
 - 3. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
 - 4. Liquidación o apertura de secesión.
 - 5. Cancelación del RFC.

Para solicitar la inscripción al RFC es necesario presentarse ante la autoridad recaudatoria correspondiente al domicilio fiscal de contribuyentes, proporcionar información personal (nombre completo, fecha y lugar de nacimiento, nacionalidad, actividad que desarrolla, domicilio y situación fiscal general) acreditada previamente mediante documentos oficiales (pasaporte, acta de nacimiento, CURP, IFE, etc.) con estos requisitos la autoridad administrativa registra sus datos para dar de alta a la persona y proporcionar la cédula de RFC, misma que debe citar en todo documento que gestione ante la autoridad fiscal o jurisdiccionales.

De acuerdo con lo antes apuntado, el RFC vinculado al nombre de su titular, permite identificar la edad de la persona, así como su homoclave, siendo esta última única e irrepetible, por lo que es posible concluir que el RFC constituye un dato personal y, por tanto, información confidencial, de conformidad con lo previsto en el artículo 18, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG).

5.4.2. Domicilio Fiscal

Para el derecho tributario, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria tiene gran importancia, ya que sirve para que la autoridad hacendaría pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que tiene a su cargo, así como para determinar con qué autoridad puede establecer relaciones de carácter formal.

El domicilio fiscal es el lugar designado por las leyes, por la autoridad o por el propio contribuyente para atender las obligaciones fiscales; ahora bien, el establecimiento es relevante fiscalmente y por tal se entiende, de acuerdo con el artículo 16 del CFF en su último párrafo, *“cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente las citadas actividades empresariales”*.

Por otra parte, para poder establecer el domicilio fiscal, hay que tener en cuenta el establecimiento y la residencia del sujeto pasivo.

Así mismo, hay que señalar que de acuerdo al artículo 27 del CFF las personas físicas y morales estarán obligadas a manifestar al RFC su domicilio fiscal; *“en caso de cambio de domicilio fiscal deberán presentar el aviso correspondiente dentro de los diez días siguientes al día en el que tenga lugar dicho cambio, salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código...”*

5.4.3. Ejercicios Fiscales

Es el periodo comprendido entre el 1o. de enero y el 31 de diciembre de cada año para los propósitos fiscales.

El CFF en su artículo 11 señala que:

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.

Además, menciona que *“cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario”*.

5.4.4. Contabilidad

La contabilidad es considerada como la forma para que la autoridad fiscal y cualquier persona interesada puedan conocer la situación financiera de una persona física o moral en ejercicio de sus actividades mercantiles, profesionales de servicio o de cualquier otra a la que se dedique.

Se considera una técnica que consiste en registrar en forma analítica, sistemática y pormenorizada, basada en una estructura, tomando en cuenta todas las operaciones que realizan, ya sea una persona física o moral en ejercicios de sus actividades.

Las acciones de una persona física o moral originan movimientos que afectan los activos pasivos o capital de la entidad, por lo que la contaduría pública ha desarrollado sistemas basados en el principio universal de causa–efecto, esto se refiere en un aumento o disminución de activo pasivo o capital.

Para las autoridades fiscales, es importante conocer las actividades que realiza el contribuyente en todo tiempo y la forma en que se contabiliza estas operaciones, de esta manera, la obligación de llevar contabilidad se determina por la ley de la materia según la actividad del contribuyente, de esta manera las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán realizarla de conformidad con el artículo 28 del CFF.

Siendo la documentación y la contabilidad un elemento tan valioso para conocer la gestión y cumplimiento del contribuyente, la ley regula su conservación imponiendo a éste último la obligación de preservarla en el domicilio fiscal durante un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se presentó o debió presentar la declaración relacionada; sin embargo cuando dicha documentación y contabilidad correspondan a actos cuyos efectos

fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzara a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio que haya producido tales efectos.

El artículo 30 del CFF, en su primer párrafo señala que *“las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales”*, considerando que será útil para cualquier consulta, aclaración o revisión que sobre ella quiera hacer la autoridad fiscal.

5.4.5. Requisitos de los Comprobantes

El CFF en su artículo 29, regula la obligación de expedir comprobantes fiscales, estableciendo puntualmente que:

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el Comprobante Fiscal Digital (CFD) por Internet respectivo.

De acuerdo al artículo 29-A del CFF, los CFDI deberán cumplir con:

1. RFC de los Contribuyentes.
2. Régimen Fiscal en que tributen.
3. Deberá señalar el domicilio del local o establecimiento (si el contribuyente tiene más de un establecimiento).
4. Número de folio.
5. Sello digital del SAT, o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales.
6. Sello digital del contribuyente que lo expide.
7. Lugar y fecha de expedición.
8. Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o del uso y goce que amparen.

9. Valor unitario consignado en número.
10. Importe total.
11. Indicar si son parcialidades.
12. Impuestos trasladados.
13. Forma de pago.
14. Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
15. Adicionales a ello, deberán cumplir con la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.
16. Código de barras generado conforme al Anexo 20.
17. Número de serie del CSD del emisor y del SAT.
18. Fecha y hora de emisión y de certificación del CFDI.
19. Cadena original del complemento de certificación digital del SAT.

5.4.6. Presentación de las Declaraciones

Considerando lo establecido en el artículo 31, sexto párrafo del CFF, las personas deberán presentar sus declaraciones en documentos digitales con su FIEL a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el SAT, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas según sea el caso, y pagar mediante transferencia electrónica de fondos.

Tipos de declaraciones:

- A. Declaraciones: de pago: normal, complementaria, complementaria por dictamen, de corrección.
- B. En ceros.
- C. Informativas: Declaración Informativa de Operaciones con Terceros; Clientes y Proveedores; retenciones; IVA; partes relacionadas; Sueldos y Salarios, etc.

5.4.7. Dictámenes del Contador Público

Se trata de un documento elaborado por contador público autorizado que consigna la opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones del patrón ante el Instituto.

El especialista Téllez Trejo (2008) resume el concepto de dictamen que emiten diversos órganos y asociaciones de contadores públicos, nacionales e internacionales: Según el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos, el dictamen "es la opinión del contador público en funciones de auditor. Es un documento por medio del que el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros correspondientes" (pág. 41).

El dictamen tiene, múltiples fines y sirve para otorgar confianza tanto a quien ha otorgado un crédito o ha realizado una inversión patrimonial, como a quien desea acreditar o invertir en una entidad para formar parte de ella como accionista; asimismo, para fines oficiales, el dictamen es el medio por el que la empresa contribuyente manifiesta al Estado, a través de la SHCP, la opinión del auditor sobre su situación financiera y los resultados de sus operaciones en un ejercicio fiscal, así como las variaciones de su capital contable y los cambios que se produjeron en su situación financiera, además del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, adjuntando al dictamen los anexos y demás documentos que le obligan, según lo dispone el RCFF.

La ley señala que las personas físicas con actividades empresariales, o las personas morales que se encuentren en alguno de los supuestos que señala el artículo 32-A están obligadas a dictaminar sus estados financieros.

En cuanto al dictamen optativo, está fundado en el mismo artículo 32-A, cuarto párrafo, donde la ley le otorga esta facilidad al contribuyente, quien sin estar

obligado opta por dictaminar sus estados financieros, debiendo en consecuencia cumplir en los términos del artículo 52 del citado Código.

En cuanto al dictamen obligatorio, el fundamento legal se encuentra en lo dispuesto por el artículo 32-A del CFF, que establece los casos en los que el contribuyente está obligado a presentar ante la autoridad fiscal sus estados financieros dictaminados por contador público.

El fundamento legal que regula sustantivamente el contenido del dictamen que emite el contador público se encuentra en lo dispuesto por el artículo 52 del CFF, el que regula aspectos diversos concernientes a tal documento, como las presunciones de ley, requisitos de las presunciones, alcance de los dictámenes, responsabilidades del auditor, entre otras.

5.4.8. Otras

Hay que considerar que además de las citadas obligaciones existen otras, tales como:

A. Determinación, cálculo y pago de las contribuciones.

El Sistema Fiscal Mexicano establece que las contribuciones se causan, es decir, nace la obligación de pagarlas por parte del contribuyente, conforme se vayan realizando los hechos previstos en las leyes fiscales vigentes.

La obligación dependerá de que el causante realice un acto o una actividad que previamente se encuentre regulada en una ley fiscal vigente en el momento de realizarlo, posteriormente, una vez que ha nacido la obligación fiscal, el contribuyente tiene la obligación de manifestar en forma expresa el impuesto que tenga a su cargo, pero constituye un derecho para los causantes en principio, su propia determinación.

B. Permitir que el fisco ejercite sus facultades de comprobación.

El contribuyente además de cumplir con sus obligaciones señaladas anteriormente, debe permitir que el fisco pueda inspeccionar y revisar dicho cumplimiento, para lo que será necesario que los causantes lleven los sistemas de contabilidad establecidos en las leyes fiscales, según el tratamiento fiscal que tengan.

5.5. Responsabilidad Solidaria

En materia fiscal la palabra responsabilidad, es el deber o la necesidad jurídica de cumplir con la obligación de pago, cuando nos referimos a la figura de responsabilidad solidaria, debemos de entender que se trata de una cuestión particular, en el que existe una pluralidad de deudores, por lo que la autoridad fiscal puede exigir el pago de los adeudos fiscales de manera indistinta al causante o a un tercero. Ahora bien, el responsable solidario es aquel individuo que sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este (pago).

En la materia fiscal existe la responsabilidad solidaria, que tiene el alcance de revestir la totalidad de la prestación tributaria y el acreedor puede dirigirse imparcialmente contra cualquiera de los deudores; la subsidiaria, es la que, exige al acreedor antes de dirigirse al responsable subsidiario, concluir sin éxito el cobro sobre el deudor principal y en su caso responsables solidarios.

La Responsabilidad solidaria se encuentra expresamente prevista en el artículo 26 del CFF, (nace por este mandato de ley) el que identifica individualmente como sujetos responsables a los siguientes (Página electrónica de Asesores STRATEGO):

Cuadro 2. Sujetos responsables.

Sujetos	Alcance
Retenedores y recaudadores de contribuciones a cargo de los contribuyentes.	Hasta por el monto de las contribuciones.
Los obligados a efectuar pagos provisionales por cuenta del causante.	Hasta por el monto de esos pagos.
Liquidadores y síndicos.	<p>Por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de las que se causaron durante su gestión: No aplica si la compañía exhibe el aviso de:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Liquidación, se presentará cuando dé inicio al ejercicio de esta dentro del mes siguiente a la fecha en la que se presente la declaración del año concluido anticipadamente (arts. 11, CFF, 25, fracción X y 26, fracción VII, RCFF). -Cancelación del RFC por liquidación total del activo (artículos 25, fracción XIV y 26 fracción XI RCFF).
Directores, gerentes y administradores o cualquier persona que tenga conferida, respecto de las personas morales, la: -Dirección general.- Administración única.- Gerencia general.	<p>En la parte del interés fiscal no garantizada con los bienes de la corporación que dirigen, por las contribuciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Causadas o no retenidas por dichas personas durante su gestión. -Que debieron pagarse o enterarse durante ese lapso. <p>Cuando la empresa:</p> <ul style="list-style-type: none"> -No esté inscrita en el RFC. -Cambie su domicilio sin dar aviso después de iniciadas las facultades de comprobación. -No lleve contabilidad, la oculte o destruya. -Desocupe su domicilio fiscal sin dar aviso.
Adquirentes de negociaciones.	Respecto de las contribuciones causadas por las actividades realizadas en la negociación, si pertenecía a otra persona, sin exceder del valor de la misma.

Representantes de no residentes en México, con cuya intervención los extranjeros realicen actividades generadoras de contribuciones.	Hasta por el monto de esas contribuciones.
Tutores y quienes ejerzan la patria potestad.	Por las contribuciones a cargo de su representado.
Legatarios y donatarios a título particular.	De las obligaciones fiscales generadas en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de estos.
Sujetos que manifiesten su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria.	En los términos declarados.
Terceros garantes del interés fiscal mediante un depósito, prenda o hipoteca, o que permitan el embargo de bienes.	Hasta por el valor de los bienes dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto garantizado.
Socios y accionistas, por las contribuciones causadas relacionadas con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.	En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la empresa, cuando esta: -No esté inscrita en el RFC. -Cambie su domicilio sin dar aviso después de iniciadas las facultades de comprobación. -No lleve contabilidad, la oculte o destruya. La responsabilidad no excederá de la participación que tenían en el capital social durante el periodo o a la fecha respectiva.
Sociedades.	Que inscriban en el libro de acciones o partes sociales a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido o enterado el ISR por el enajenante de esos bienes, o reciban copia del dictamen respectivo y en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.
Compañías escindidas.	Por las contribuciones causadas por la: -Transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente. -Escidente con anterioridad a la escisión. La responsabilidad no excederá del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

Empresas residentes en México o los extranjeros con establecimiento permanente en el país, por el impuesto causado por otorgar el uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya lo hubieran sido.	Hasta por el monto de dicha contribución.
Personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando estos sean pagados por tales residentes.	Hasta por el monto del impuesto causado.
Sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas.	Por el momento de las contribuciones omitidas.
Asociantes respecto de las contribuciones causadas por las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuanto tenían esa calidad.	En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, si la asociación incurre en cualquiera de los supuestos señalados para la empresa tratándose de socios o accionistas antes descritos. La responsabilidad no excederá de la aportación hecha durante el periodo o la fecha de que se trate.
Los albaceas o representantes de la sucesión.	Por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo.

Fuente: Elaborado con base al artículo 26 del CFF 2015.

CAPÍTULO VI

IMPACTO SOCIAL DE LOS BENEFICIOS A LOS EX PRESIDENTES EN MÉXICO

6.1. Percepciones, compensaciones y apoyos a ex presidentes en México

El análisis y estudio de percepciones, compensaciones y apoyos a ex presidentes en México, permite saber cuál es el grado de equidad social que se vive en nuestro país, conocer las formas de expresión de los criterios de universalidad, equilibrio financiero, economía, justicia, legalidad, transparencia, austeridad, proporcionalidad, racionalidad del gasto, control y rendición de cuentas.

A continuación analizaremos el panorama sobre cómo está regulado el régimen de pensiones, compensaciones y apoyos a quienes han desempeñado el cargo del Titular del Ejecutivo Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

6.1.1. Acuerdo presidencial 7637

En la administración de Luis Echeverría Álvarez, se expidió el Acuerdo presidencial 7637 emitido el 25 de noviembre de 1976, el que estableció que los ciudadanos que hayan desempeñado el cargo de presidente de la República, tendrán a su disposición y servicio mientras vivan, para el desempeño de servicios generales y a sus órdenes directas, 78 miembros de las fuerzas armadas, es decir, del Ejército, la Fuerza Aérea y la Armada de México, en situación de personal perteneciente a la Planta del Estado Mayor Presidencial (EMP), comisionados para lo que dispongan, mismos que podrán variar de acuerdo con las necesidades del servicio.

Sin embargo, este acuerdo se encuentra signado únicamente por Hermenegildo Cuenca Díaz y Luis M. Bravo Carrera (respectivamente, Secretarios de Defensa Nacional y de Marina, en la época que se expidió el mencionado Acuerdo). El entonces ex Presidente de la República, Luis Echeverría Álvarez, a quien se le atribuye la emisión del documento y que sin embargo no lo firmo, ni fue publicado en el DOF (Licona Vite, 2008).

6.1.2. Acuerdo presidencial 2763-BIS

El Acuerdo presidencial 2763-Bis, de fecha 31 de marzo de 1987, fue expedido siendo Presidente de la República Miguel de la Madrid Hurtado, en donde se adiciona una serie de beneficios a los ex presidentes, de los que ya se tenían contemplados en el Acuerdo presidencial 7637 de Luis Echeverría Álvarez, entre los que destacan los siguientes:

En el Acuerdo 2763-Bis, se establece de manera expresa el otorgamiento de la pensión a los ciudadanos que hayan desempeñado el cargo de presidente de los Estados Unidos Mexicanos, la que será del equivalente al salario total que perciba un Secretario de Estado. Dicha pensión será cubierta con recursos del erario federal, y se incrementara en la misma temporalidad y proporción (Sistema Infomex Gobierno Federal).

Además, se previó que los ex presidentes gocen de las mismas prestaciones de seguridad social que un Secretario de Estado, que en concreto son seguro de vida y seguro de gastos médicos mayores.

Incluso dicho Acuerdo prevé que el cónyuge y los hijos del ex presidente gozarán de los beneficios de la pensión, en el caso de que el titular fallezca, aunque en una proporción menor a la del titular de dicha pensión.

En efecto, señala que en caso de fallecimiento de un ex presidente, la viuda recibirá 80% del monto que recibía el ex presidente al momento del deceso, y podrá disminuir hasta 50% a lo mucho; a su vez, la viuda y los hijos del ex

mandatario gozarán de un seguro de gastos médicos mayores, sin límite de tiempo, todo de manera discrecional.

No conforme con esto, también dispone la asignación adicional de 25 empleados de la federación como personal de apoyo, adscritos a la plantilla laboral de la Presidencia de la República, quienes estarán a su servicio directo; entre ellos debe haber directores generales, directores de área, subdirectores, jefes de departamento, secretarías, técnicos, choferes y administrativos.

Sin embargo, este Acuerdo tampoco fue publicado en el DOF y no cuenta con la firma del presidente en turno Miguel de la Madrid; la única rúbrica que aparece es del titular de Programación y Presupuesto, Carlos Salinas de Gortari, pero se precisa que dicha firma es sólo un garabato, pues esa, no es su rúbrica oficial.

6.1.3. Inconstitucionalidad de los Acuerdos

Como hemos visto anteriormente, el Acuerdo 7637, establece otorgar a los ex presidentes de la república 78 individuos comisionados para lo que dispongan, mientras que el 2763-Bis, les otorga 25 personas más, lo que suma un total de 103 por cada uno de ellos, sin especificar los servicios requeridos, no obstante, a lo largo de los años se ha visto que tales servicios se utilizan para personal administrativo, seguridad, labores domésticas, choferes, y tantos cargos más designen los mismos. Así mismo, expresa el otorgamiento de una pensión y prestaciones de seguridad social, equivalentes a las de un Secretario de Estado.

Sin embargo, además de los beneficios anteriormente mencionados, reciben apoyos en distintos rubros o materias, lo que provoca que la cifra aumente considerablemente con el pago de bonos, aguinaldos, compensaciones, salarios de escoltas y personal de ayudantía; pago de servicio telefónico (local, larga distancia y celular); automovilístico (para ex presidente, esposa, hijos y escoltas con sus respectivas cuentas de tenencia, verificación y mantenimiento); servicios domiciliarios (predial, agua, luz, jardinería, etc.); viajes (hospedaje, transporte, viáticos, etc.); oficina; entre otros más que así lo requieran.

De esta manera los Acuerdos 7637 y 2763-Bis, violan lo que dispone el artículo tercero del Código Civil Federal, que señala que todo Acuerdo, decreto o ley debe estar tanto firmada como publicada en el DOF. Al respecto estos acuerdos nunca se publicaron en el DOF, pues sólo fueron registrados en la Secretaría de la Presidencia, lo que los hace totalmente inconstitucionales (Villanueva Villanueva & Nucci González, 2013).

Con base a lo anterior, se determina dicha discrecionalidad por parte del Ejecutivo, con la finalidad de ofrecer mayores beneficios a los ex presidentes en cualquier momento.

Por otra parte, Luis Echeverría Álvarez formulo el Acuerdo 7637 conforme al ejercicio de la facultad que le confiere la fracción I del artículo 89 de la CPEUM y con fundamento en lo dispuesto por los artículos, 5º de la Ley Orgánica del Ejército y Fuerza Aérea Mexicanos de 1971; en el artículo 6º de la Ley Orgánica de la Armada de México, de 1972; y en el artículo 4º, fracción I, y 5º fracción I de la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado de 1958 (Sistema Infomex Gobierno Federal).

Por su parte, Miguel de la Madrid, formulo el Acuerdo 2763-Bis, conforme al ejercicio de la facultad que le confiere la fracción I del artículo 89 de la CPEUM y con fundamento en los artículos 1º, 2º, 15 y 16 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal (Sistema Infomex Gobierno Federal).

Pero, ninguna de estas leyes señala que al concluir el mandato constitucional, los ex presidentes podrán disponer de personal del Ejército, la Fuerza Aérea y la Armada de México, ni faculta al Presidente de la República para que pueda otorgar tales beneficios a los ex presidentes, ni a ningún otro ex funcionario.

Como observamos en estos Acuerdos, se invocan preceptos constitucionales y legales que no señalan de manera expresa el apoyo para los ex presidentes, por lo que sostenemos que no hay base legal para otorgar dicho apoyo, y que existe una violación a las leyes, además de la garantía de legalidad.

Añadido a esto, “las leyes en que se cimentaron estos Acuerdos, ya fueron abrogadas, lo que a todas luces deja sin sustento, si es que alguna vez lo tuvo, a cualquier acto o acuerdo que de ellas haya derivado” (Licona Vite, 2008).

Ahora bien, el Reglamento del EMP habla de estos beneficios, sin embargo no se puede considerar como una regulación, pues no es específica varios temas, un ejemplo de ello es el tiempo en que se dará esa pensión, o la pensión a las viudas.

No obstante, a partir del año 2001, en el decreto del PEF se han previsto los recursos para cubrir las pensiones de los ex presidentes, señalando en el apartado del “Ramo Administrativo 02, Presidencia de la República”, que un ex presidente percibirá por concepto exclusivo de pensión, la cantidad de 205 mil 122 pesos al mes, correspondiente a lo que recibía, en su momento, un Secretario de Estado (dado que se modificaron estas percepciones). Es cierto que señala el salario, pero no cuáles serán los apoyos adicionales que tendrá un presidente al dejar el cargo.

Ernesto Villanueva Villanueva y Hilda Nucci González (2013) en su investigación, Pensiones a ex presidentes, señalan que “la Presidencia tampoco dispone de un Reglamento Interior que indique a cuánto ascienden estos apoyos y a lo que tiene derecho un ex presidente fuera de lo que se estipula en el Presupuesto. Con ello, se viola la garantía de legalidad así como el artículo 89 fracción I de la CPEUM, además del artículo 92 de la misma, que dispone que todo fundamento jurídico tendrá que ser firmado por los secretarios de estado y el presidente de la república, además de estar publicados en el DOF” (pág. 42).

Afirma Villanueva (Animal Político, 2013), considerado un académico reconocido en temas de legalidad y transparencia, que “durante nueve meses revisaron el DOF de los últimos 38 años y encontraron que jurídicamente dicho acuerdo no existe, no tiene base legal, pese a que todos creen lo contrario. Nosotros queríamos leerlo, conocer los argumentos, la exposición de motivos

pero en realidad los documentos que hallamos por otras fuentes jurídicas son vagos e imprecisos”.

Es así como el otorgamiento de pensiones a los ex presidentes es considerado un ataque a la igualdad de la democracia, parafraseando a Montesquieu e invocando al artículo primero de la CPEUM; porque además en los Acuerdos no hay una exposición de motivos racional, ni estudio, ni rigor académico, simple y sencillamente fue lo que su ocurrencia les permitió, sin mirar el tema de la austeridad.

En conclusión, se muestra una escasa racionalidad en el régimen argumentativo para definir criterios, montos, apoyos, seguridad y asistencia médica. Este tema refiere a la falta de legalidad y sustento jurídico, Es decir, se previó mediante decisiones políticas y meramente personales por parte de los ex presidentes que realizaron estos acuerdos.

6.1.4. Reglamento del Estado Mayor Presidencial

Dentro de los fundamentos jurídicos de los acuerdos, se encuentra el Reglamento del Estado Mayor Presidencial (REMP), puesto en marcha a través de una reforma del mismo, en 2004, por el entonces presidente Vicente Fox Quesada, posteriormente este tuvo lugar el 1 de marzo de 2010, y fue Publicado en el DOF el 8 de marzo de la misma anualidad.

En su última reforma publicada en el DOF del 30 de noviembre de 2012, refiere que en materia de seguridad y de acuerdo con el artículo 4, fracción I, el EMP deberá garantizar y otorga protección a los ex Presidentes de la República.

En el artículo 11, fracción IX, señala que el Jefe del EMP tendrá las atribuciones no delegables de *“autorizar, de acuerdo a los análisis de riesgo correspondientes, la ampliación de los servicios para garantizar la seguridad de los ex Presidentes de la República y de su familia, en cada caso en particular”*.

El artículo 24, fracción II, establece que corresponde a la Sección Séptima (Protección de Personas) *“planear, organizar, proporcionar y controlar los servicios para garantizar la seguridad inmediata de los ex Presidentes de la República y su familia, realizando los análisis de riesgo correspondientes con el fin de proponer la asignación de efectivos y demás medios de seguridad para cada caso en particular”*.

Por último en el artículo 36, puntualiza que corresponde al Centro Hospitalario, proporcionar atención médica a los ex Presidentes incluyendo a su cónyuge e hijos.

Las últimas reformas que realizó Calderón consistieron en lo siguiente: primero, los ex presidentes, excepto él, conservaron la pensión y apoyos con los que ya contaban; segundo, el ex mandatario dejó abierto el número de elementos asignados para él y su familia, lo que genera un costo difícil de evaluar en un momento determinado; finalmente, además de tener los gastos médicos mayores, se garantizó atención médica en el Hospital Central Militar, sobre este último tema, cabe mencionar que Felipe Calderón, durante su gobierno, hizo hincapié en el Seguro Popular como una de sus grandes obras, dado que, y de acuerdo con él, se logró la cobertura universal de salud al más alto nivel; luego entonces, ¿Por qué no se inscribió en el programa?, ¿Porque simplemente refleja una simulación, y no se reconoce lo que verdaderamente representa el Seguro Popular? (Villanueva Villanueva & Nucci González, 2013).

6.1.5. Unidad administrativa responsable de la entrega de las pensiones

La Unidad administrativa responsable de la entrega de las pensiones es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en coordinación con la Secretaría de la Función Pública y la Presidencia de la República.

Considerando que la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH), señala en el artículo 2, fracción XLVI, que por medio del

Ramo Administrativo 02 se asignaran recursos en el Presupuesto de Egresos a la Presidencia de la República.

De esta manera, el PEF para el Ejercicio Fiscal 2015, en su artículo 19 párrafo octavo establece que:

El Ramo Administrativo 02 Oficina de la Presidencia de la República, a que se refiere el Anexo 1, inciso B, de este Decreto, incluye los recursos para cubrir las compensaciones de quienes han desempeñado el cargo de Titular del Ejecutivo Federal o, a falta de éste, a quien en términos de las disposiciones aplicables sea su beneficiario, las que no podrán exceder el monto que se cubre al primer nivel salarial del puesto de Secretario de Estado, así como aquéllas correspondientes al personal de apoyo que tengan asignado, de conformidad con las disposiciones aplicables y con sujeción a los términos de este artículo. Asimismo, incluye los recursos que se asignan a la compensación que se otorga al personal militar del EMP. Las remuneraciones del personal civil de apoyo deberán reportarse en los Informes Trimestrales y serán públicas en los términos de la LFTAIPG.

Ahora bien, consultando el Anexo 1; Sección B, Ramos Administrativos; Ramo 02 Oficina de la Presidencia de la República, observamos que hay un gasto neto total de \$2,296,227,033; por su parte en el anexo 7, Previsiones Salariales y Económicas, 02 Oficina de la Presidencia de la República, establece un Incremento a las percepciones por la cantidad de \$25,848,646; Otras medidas de carácter económico, laboral y contingente, por la cantidad de \$4,625,660; dinero del que una parte está destinada a la pensión de los ex presidentes y viudas de ex presidentes.

Por otra parte, en su Anexo 23.1.1. Límites de percepción ordinaria total en la APF, encontramos que la percepción ordinaria total máxima de un Secretario de Estado es de \$191,862 pesos netos mensuales (la percepción ordinaria incluye todos los ingresos que reciben los servidores públicos por sueldos y salarios, y por prestaciones, independientemente de que se reciba en forma periódica o en fechas definidas. Los montos indicados no incluyen la potenciación del seguro de vida institucional y el pago extraordinario por riesgo que se otorga a los servidores públicos cuyo desempeño pone en riesgo la seguridad o salud de los mismos. Los rangos de las remuneraciones del personal operativo y de categorías, varían

conforme a las condiciones generales de trabajo y los contratos colectivos de trabajo).

No obstante, en el Manual de Percepciones de los Servidores Públicos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal, en su Anexo 3 A, Tabulador mensual de sueldos y salarios con curva salarial de sector central aplicable a los puestos de mando de las dependencias y entidades, encontramos que el importe total de sueldos y salarios brutos para los Secretario de estado es de \$205,122.06 pesos netos mensuales.

Por último, en el Anexo 23.1.2 del PEF, referente a los Límites de Percepción Extraordinaria Total en la APF, encontramos que el Secretario de Estado recibe un monto máximo de \$ 40,473.00 pesos netos mensuales, que corresponde al pago extraordinario por riesgo y potenciación del seguro de vida institucional, por concepto de sueldos y salarios, en los términos del artículo 16, fracción II, inciso b), de éste Decreto, su límite máximo es el equivalente al 30% por concepto de sueldos y salarios.

Contario a ello, en el Manual de Percepciones de los Servidores Públicos de las Dependencias y Entidades de la Administración Pública Federal, en su artículo 29 señala que el seguro de vida institucional será la suma asegurada básica al equivalente a 40 meses de percepción ordinaria bruta mensual y la prima correspondiente será cubierta por las dependencias y entidades.

Así mismo, refiere que la suma asegurada básica podrá incrementarse por voluntad expresa del servidor público y con cargo a su percepción, mediante descuento en nómina. Las opciones para incremento de la suma asegurada serán de 34, 51 ó 68 meses de percepción ordinaria bruta mensual.

6.1.6. Revisiones realizadas por la Auditoría Superior de la Federación

En el año 2009, se realizó una auditoría a la Presidencia de la República en materia de pensiones y beneficios económicos a los ex presidentes, en la que se concluyó que es necesario que Los Pinos lleve a cabo las acciones necesarias para la elaboración, autorización y difusión de los manuales de organización y procedimientos para delimitar de manera clara y transparente las funciones específicas de los servidores públicos que atienden a los ex titulares del Poder Ejecutivo; aun así, en la Cuenta Pública 2009 se describe que Luis Echeverría (y su familia) tiene a su servicio 27 plazas de personal que atiende sus necesidades; 24 son civiles y cuatro militares, y ello tiene un costo de 3 millones 611 mil 200 pesos al año.

6.2. Impacto Social si estos beneficios se dejaran de pagar

Si las pensiones vitalicias y demás beneficios que reciben los ex presidentes en México se dejaran de pagar, causarían un impacto social exorbitante, considerando que los programas de desarrollo social están dispersos y hasta la actualidad no han logrado reducir la pobreza, mientras que los programas productivos tampoco han reflejado los resultados adecuados, según datos del Informe de la Política de Desarrollo Social 2015, elaborado por el Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social (CONEVAL).

Es importante considerar que, ni el crecimiento económico, que ha sido de 1.2% en promedio anual per cápita entre 1993 y 2013, ni los programas de combate a la pobreza han dado resultados, por lo que se sugiere aclarar el sustento legal y la base del por qué los ex presidentes en México reciben tan elevadas pensiones vitalicias y demás beneficios, en vez de destinar ese presupuesto a radicar la pobreza en las zonas más marginas del país.

Como sostiene el Diputado Federal Carlos Augusto Morales, integrante de la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública del Congreso de la Unión, el monto de la pensión mensual de un ex mandatario es equivalente a un millón de desayunos al mes para niños en situación de pobreza; pero si se multiplica la cifra por los 12 meses del año, son 60 millones de pesos y si a su vez se suman todos los presidentes con vida (Luis Echeverría, Carlos Salinas, Ernesto Zedillo, Vicente Fox y Felipe Calderón), el monto se incrementa a 300 millones de pesos anuales. Esto sin contar el monto que reciben las viudas del recientemente fallecido Miguel de la Madrid y de José López Portillo (Nucci González, 2012).

En la actualidad, la calidad de los servicios para la población en pobreza y pobreza extrema es aún insuficiente y el acceso efectivo a los derechos sociales no favorece a grupos tales como indígenas, discapacitados, adultos mayores y padres solteros.

México continúa presentando desigualdad en la distribución del ingreso y desafortunadamente el gobierno y la sociedad, no contribuyen para cambiar la situación en que se encuentra el país.

6.2.1. Impacto Social

Como podemos observar, aún falta mucho para que México sea exitoso en el combate a la pobreza, pero estudios como este resaltan la importancia de que las políticas públicas vayan más allá del asistencialismo, promuevan la legalidad y sustento jurídico de las pensiones a los ex presidentes de México, tomando en consideración los criterios de universalidad, equilibrio financiero, economía, justicia, legalidad, transparencia, austeridad, proporcionalidad, racionalidad del gasto, control y rendición de cuentas.

En consecuencia, se deben regular las pensiones ex presidenciales a través de una ley aprobada por el congreso, y a su vez, se debe ajustar y calcular el monto del beneficio presidencial a partir de los siguientes tres criterios:

1. El tamaño de la economía mexicana en el mundo. México es la economía número 14 de acuerdo con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y Estados Unidos ocupa el primer lugar; por tanto, no es posible que México tenga una pensión más alta, si su economía es 14 veces más pequeña que la de Estados Unidos;
2. Los principios de equidad basados en números binarios, mínimos mensuales, experiencia comparada, dado que no pueden ser 2 mil 740 salarios mínimos mensuales;
3. La tendencia Iberoamericana en cuanto a pensiones para los ex presidentes;
4. Realizar una adecuada planeación en el PEF;
5. Considerar el grado de pobreza existente en el país;
6. Considerar los sectores más desprotegidos y equilibrar los recursos; e
7. Instaurar medidas que induzcan a una economía más justa y equitativa, etc. (Villanueva Villanueva & Nucci González, 2013).

6.2.2. Destinar este recurso a otros sectores de la población

En México la población indígena conforma un importante grupo social de mexicanos que dada su cultura, historia y lengua, identificamos como los pueblos originarios del país.

Conforme al Censo de Población y Vivienda 2010, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) estima una población de 15.7 millones de indígenas en México, lo que equivale al 12% del total nacional. Existen 11.1 millones que viven en un hogar indígena, son ubicados geográficamente y son el entorno poblacional de las políticas públicas en materia indígena, de los 15.7 millones, 6.6 millones son hablantes de lengua indígena y 9.1 millones no hablan lengua indígena y 400 mil de los hablantes no se consideran indígenas.

A continuación presentamos datos que reflejan algunos de los desafíos que vive cotidianamente la población indígena en México y en los que sería

conveniente destinara gran parte de los recursos que se destinan a pensiones y demás beneficios económicos a los ex presidentes de México.

A. Justicia

Los indígenas en México enfrentan obstáculos para acceder a la justicia, según la Comisión Nacional de los Derechos Humanos (CNHD), pues existen prácticas de exclusión y discriminación en los ámbitos de la justicia penal, agraria, laboral, civil y mercantil, entre otros, esto se traduce, que cuando un indígena se ve involucrado en un problema legal, enfrenta una alta posibilidad de tener un proceso judicial sin apego a la ley, o bien, que en última instancia termine con una sentencia de prisión.

B. Seguridad

Hasta la actualidad, el Gobierno de la República no ha adquirido la capacidad de brindar seguridad a la población indígena, sobre todo a aquella que se encuentra asentada en zonas de difícil acceso, mismas que por sus propias características han sido afectadas por la acción del crimen organizado.

Por lo anterior, a través de esquemas de colaboración entre órdenes de gobierno y de acciones firmes de desarrollo social y económico, tendría que comprometerse a velar por la seguridad e integridad de este sector de la población.

C. Desarrollo social

En materia de Desarrollo Social la población indígena es la que enfrenta las peores condiciones de atraso y marginación social. El CONEVAL señala que en 2014, del total de la población del país, 46.7%, esto es, 55.3 millones de personas se encuentran en situación de pobreza y 9.8%, es decir, 11.4 millones de mexicanos padecen pobreza extrema; en contraste, del total de la población indígena 72.3% se encuentran en pobreza, 8.2 millones de personas y 30.6% se encuentran en situación de pobreza extrema.

D. Pobreza

De acuerdo a la metodología para la medición de la pobreza, del CONEVAL, se identifica a la población en situación pobreza como aquella que tiene al menos una carencia social y un ingreso menor a la línea de bienestar.

La situación de pobreza entre los indígenas mexicanos es más grave que entre la población en general, según el CONEVAL, debido a que la pobreza extrema en los municipios indígenas tuvo porcentajes mayores al 16%. De los 339 municipios que en el año 2010 tenían porcentajes de pobreza igual o mayor al 50%, 271 eran indígenas; sin embargo, la situación es más grave en grupos de indígenas con rasgos de pertenencia étnica "estructurales".

E. Alimentación

El reporte del CONEVAL también señala que los indígenas enfrentan más carencias en el acceso a la alimentación que la población en general, debido a que a nivel nacional, ese porcentaje de carencias afecta a alrededor del 20% (28 millones de personas) de los habitantes, mientras que para los indígenas llega a casi el 40%.

F. Salud

En el sector salud es el único rubro en el que son similares las situaciones de carencia de la población en general y de los indígenas, según el CONEVAL, pues para ambos sectores, el porcentaje de personas con problemas para acceder a los servicios de salud es superior al 20%.

Sin embargo, la probabilidad de morir durante los primeros cinco años de vida es mayor en aquellas zonas que tienen población indígena (53 por cada mil nacidos vivos) que en aquellas que tienen menos (25 por cada mil nacidos vivos), así la tasa global de mortalidad infantil por cada mil nacidos vivos es de 22.86.

Además, en los últimos meses este tema ha llamado la atención pública a raíz de casos de mujeres indígenas que han tenido que parir en patios o baños de

hospitales, puesto que las autoridades de esos centros médicos no les dieron atención inmediata.

G. Educación

En cuanto al rezago educativo, éste es cercano al 20% (22.4 millones de personas) entre la población en general. Por el contrario, entre los indígenas casi llega al 50%.

Desde hace algún tiempo, en la población indígena existen bajos niveles de logro escolar, altos niveles de deserción y bajo rendimiento académico. Al respecto, las modalidades educativas como primaria general, educación bilingüe y bilingüe intercultural no han podido reducir de manera significativa las brechas entre la población indígena y la no indígena, sobre todo al medir las tasas de continuidad educativa y rendimiento escolar.

Los bajos niveles de escolaridad se traducen en bajos niveles de ingreso y se relacionan con precarias condiciones de salud, la organización civil Mexicanos Primero informó en 2013 que los tres estados con mayores índices de reprobación en primaria y secundaria son Guerrero, Michoacán y Oaxaca, tres de las entidades del país con más población indígena.

H. Vivienda e infraestructura básica.

En lo que toca a la vivienda y la infraestructura básica, la población indígena en México habitualmente se asienta en localidades pequeñas y dispersas que se caracterizan por tener condiciones precarias en materia de educación, vivienda, infraestructura y servicios básicos. Además por las características de los lugares donde se presentan los asentamientos, se estima que 68% de la población afectada por los desastres naturales son los grupos en situación de pobreza y extrema pobreza (SEDESOL, 2010).

Las viviendas en muchas comunidades indígenas son precarias y vulnerables ante eventos climáticos, porque además se ubican en zonas de alto riesgo, tales

como laderas de montañas, zonas inundables o a la orilla de corrientes de agua con grandes fluctuaciones durante las épocas de lluvia. De las 34,263 localidades indígenas del país, casi una de cada tres tiene un grado de marginación muy alto; 34% con alto; y 30% con medio, bajo y muy bajo, esto se traduce en una falta de acceso a servicios básicos de agua potable, drenaje, saneamiento, y electrificación lo que agrava la precariedad de la vivienda.

La población nacional con problemas para obtener estos espacios es poco mayor al 10%. En tanto, la proporción de la población indígena que enfrenta estas dificultades es cercana al 40%.

I. Discriminación

Un último dato que refleja la situación de los indígenas es la discriminación que sufren de parte de otros sectores; en agosto de 2012, el Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación (Conapred) dio a conocer una encuesta según la que el 44.1% de los mexicanos considera que no se respetan los derechos de los pueblos indígenas.

Se trata del porcentaje más alto, por encima de quienes creen que no se respetan los derechos de personas homosexuales (42.4%), de migrantes (40.8%), adultos mayores (34.8%) y personas con discapacidad (34%) (CNN México, 2013).

6.2.2.1. Comunidades Tzotziles en Chiapas

Los tzotziles son uno de los grupos indígenas cuya lengua pertenece a la familia maya. El vocablo tzotzil, gentilicio que se utiliza también para designar la lengua que hablan, deriva de *sots'íl winik* que significa “hombre murciélago.” (Obregón Rodríguez, 2003).

En la actualidad, los tzotziles siguen concentrados principalmente en el área conocida como los Altos de Chiapas, caracterizada por pequeños valles y montañas (con altitudes entre 1,000 y 2,000 metros sobre el nivel del mar)

alrededor de San Cristóbal de las Casas. Esta región concentra más del 60% de la población tzotzil, se identifica por presentar un terreno sumamente accidentado, con numerosas cumbres, barrancas, cañadas y lomeríos que hacen difícil su acceso.

De acuerdo con el XI Censo general de población y vivienda, en 2010 se registraron 417 462 tzotziles, de los que poco más de la mitad pertenecían al grupo etario de cero a cuatro años, y los demás al de cinco años y más; de estos últimos, 226 681 se censaron en el Estado de Chiapas.

Pese a la topografía accidentada y mala calidad de sus tierras, la agricultura es la principal actividad económica de los tzotziles, sin embargo, la baja productividad de las tierras y la alta densidad poblacional en algunos municipios como Chamula y Zinacantán, han obligado a algunos integrantes del grupo a rentar o comprar tierras en las partes bajas, o bien, a migrar temporal o definitivamente en busca de empleo, de hecho, un considerable número de campesinos de la región salen habitualmente a las fincas cafetaleras del Soconusco para mejorar sus ingresos, así mismo, las mujeres contribuyen a la economía familiar, vendiendo sus productos artesanales, especialmente prendas de lana, así como huipiles y camisas bordadas con motivos típicos.

Sus precarios ingresos y la imposibilidad de sobrevivir con la insuficiente producción agrícola, son los factores principales que determinan una dieta deficiente; los componentes básicos de su alimentación son el frijol y el maíz; con el segundo se prepara el pozol (bebida tradicional con alto valor nutritivo) y las tortillas; muy esporádicamente se consumen alimentos como carne o leche.

La vivienda común es la tradicional, construida con paredes de bajareque, techo de zacate o palma y piso de tierra apisonada; posee una forma rectangular con una puerta y pequeñas ventanas, aunque a veces carece de ellas, alrededor de la habitación principal están el gallinero, el chiquero y algunas veces el push o baño de vapor, en fechas recientes, en las zonas más urbanizadas, existe la tendencia a construir las casas con paredes de ladrillo o madera y techo

de lámina de asbesto, metálica o tejamanil. Tanto el servicio de energía eléctrica, como el de agua entubada y drenaje, son notablemente deficientes.

De acuerdo con los Tabulados básicos del INEGI (Chiapas, Hablantes de lengua indígena, 1993), de 55 804 viviendas tzotziles, únicamente 5 517 gozan de los tres servicios; sólo 26 199 cuentan con energía eléctrica, 27 511 con agua entubada, y 8 013 con drenaje; pero en 1 542 casos, las aguas negras son vertidas al suelo, río o lago, determinando en gran medida condiciones de contaminación que repercuten en la salud de la población.

Los servicios de salud son proporcionados en unidades médicas rurales del IMSS-Solidaridad y en los centros de salud de la SSA. Destacan por la afluencia de pacientes tzotziles, las clínicas que se localizan en los municipios de Chamula, Chalchihuitán, Amatan, El Bosque, Huitiupán, Huixtán, Chenalhó, Jitolol, Bochil y Las Margaritas, muchas de ellas ubicadas en las cabeceras municipales. La cobertura de servicios de salud abarca gran parte del territorio tzotzil; sin embargo, es un hecho que la demanda del servicio médico supera por mucho los esfuerzos institucionales.

De acuerdo con los datos proporcionados por las jurisdicciones sanitarias II (San Cristóbal de las Casas) y IV (Palenque) del estado de Chiapas, las que incluyen la mayor parte del territorio tzotzil, las principales causas de morbilidad en 1991 fueron: infecciones respiratorias agudas, infecciones intestinales y las mal definidas, amibiasis, ascariasis, paratifoidea, sarna, angina estreptocócica, dermatoficosis y dermatomicosis, neumonías y bronconeumonías, influenza, paludismo y oxiuriasis.

6.2.2.2. Indígenas en la Sierra Tarahumara en Chihuahua

La Sierra Tarahumara, se localiza al suroeste del estado de Chihuahua, es una región agreste de 65 mil kilómetros cuadrados, conformada por una cadena de montañas y barrancas cuya altitud varía de los 0 a 2,800 metros sobre el nivel del mar, y en donde se dan climas extremos que alcanzan hasta 40° C durante

el verano en las barrancas y hasta -20° C en las regiones más altas durante el invierno.

La Sierra Tarahumara es el hogar de cuatro etnias indígenas: Rarámuri ó Tarahumaras, O'obas ó Pimas, Guarojío y Ódames ó Tepehuanes.

Debido a las condiciones orográficas y a su propia tendencia a la dispersión, los cerca de 125 mil indígenas que viven en la Sierra padecen de pobreza, marginación y aislamiento, y tanto los niños como los adultos padecen distintos grados de desnutrición.

La sobre explotación de recursos naturales y la tala indiscriminada de bosques ha dejado como resultado una tierra erosionada que no retiene la escasa lluvia que cae, por lo que las cosechas son insuficientes y la falta de alimentos es constante.

Las comunidades indígenas carecen de servicios básicos y las enfermedades que surgen, no pueden ser atendidas rápidamente, debido a que en la región sólo existen cinco hospitales. La mortalidad es alta y proveer servicios de salud y educativos es sumamente complicado.

Un estudio realizado por la fundación Tarahumara de José A. Llaguno, revela que dos de cada tres adultos indígenas de la Sierra Tarahumara, padecen distintos grados de desnutrición. “Esta es la percepción que la población indígena tiene sobre su actual escenario, ya que al cuestionarlos respondieron que pasan días completos sin consumir alimentos” (Fundación Tarahumara).

La situación de inseguridad alimentaria se repite en uno de cada tres niños tarahumaras debido a la extrema pobreza que viven a diario, la marginación y el aislamiento hacen limitado el acceso a los alimentos.

En particular, según datos que revela el Informe sobre Desarrollo Humano de los Pueblos Indígenas en México (2010), la región de la Sierra Tarahumara presenta un nivel de desarrollo humano 49.1% menor que el del promedio

nacional. A esta situación cada vez más crítica de disponibilidad de alimentos se suma la falta de servicios adecuados para el desarrollo integral de los individuos y de oportunidades para el aprovechamiento óptimo de sus capacidades y competencias.

La crisis ambiental que hoy se vive en el estado de Chihuahua, se ha convertido en una crisis social, ya que la disponibilidad de alimentos disminuye y con mayor preocupación el agua se vuelve un recurso limitado.

Para el año 2011, el gobierno de Chihuahua estimó en 350 mil los afectados por la sequía en la Sierra Tarahumara, de los que 125 mil son indígenas, misma que provocó un gran desabasto de maíz, que es el alimento básico de las regiones de alta y muy alta marginación de la Sierra Tarahumara. La superficie cultivable en la Sierra Tarahumara es de apenas el 3.5% del total y permite un promedio de apenas 0.9 hectáreas cultivables por habitante.

6.2.2.3. Pueblos Indígenas en Oaxaca

Oaxaca, cuenta con un 45% de población indígena, del total de población de 3 millones 801 mil 962 habitantes, un millón 719 mil 464 son indígenas. La región con el mayor porcentaje de población indígena es la sierra norte con un 87%, el 34% de estos con 5 años y más hablan una lengua indígena.

El estado, tiene una estructura sustentada en la presencia mayoritaria de sus pueblos y comunidades indígenas, cuyas raíces culturales e históricas se enlazan con las que constituyen la civilización mesoamericana; hablan su lengua propia; han ocupado sus territorios de forma continua y permanente; en ellos han construido con cimientos fuertes sus culturas.

Los grupos indígenas que existen son: Amuzgos, Chatinos, Chocholtecos, Huaves, Mazatecos, Mixtecos, Triquis, Zoques, Cuicatecos, Chinantecos, Chontales, Ixcatecos, Mixes, Nahuas, Zapotecos y Afromexicanos. El 5 de junio de 2013, la LXI Legislatura reformó los artículos 16 y 25 de la Constitución Política para dar reconocimiento constitucional a comunidades afromexicanas.

Pueblos Indígenas de Oaxaca, enclavados en las montañas, detrás de ríos y empedrados peligrosos “sobreviven” entre los rezagos en materia de salud, caminos, desarrollo económico y de índole social, con sus usos costumbres, ante los adelantos del desarrollo tecnológico del que, muchos se mantienen al margen. Pero se han abierto camino con los recursos que tienen a la mano.

Según datos que revela el Informe sobre Desarrollo Humano de los Pueblos Indígenas en México (2010) Teotitlán del Valle, Oaxaca, es un municipio indígena considerado por la Comisión Nacional para el Desarrollo de los Pueblos Indígenas (CDI), ya que cuenta con 90.9% de población indígena, de una población total de 5,601 habitantes. Aquí, en lugar del concepto “desarrollo” se utiliza el de “aspiraciones del futuro”.

Según datos del INEGI (2010):

1. Oaxaca ocupa el lugar 10 a nivel nacional por su número de habitantes;
2. El grado promedio de escolaridad de la población de 15 años y más es de 6.9, lo que equivale a prácticamente el primer año de secundaria; y
3. 6 de cada 100 personas de 15 años y más, no saben leer ni escribir.

6.3. Aproximación al Derecho Comparado con Países de América Latina

Los pagos que reciben los ex presidentes después de abandonar sus cargos, varían de país en país de forma significativa, independientemente de su éxito y de los resultados que consiguieron durante su gestión.

Es por eso que realizaremos un análisis comparado sobre las pensiones que perciben los ex presidentes de Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica y Venezuela, de esta manera determinaremos quien tiene los mejores beneficios.

6.3.1. Argentina

Argentina es el único país generoso del mundo, donde un ex presidente cuando está retirado cobra el doble de lo que percibe cuando está en actividad.

El ex presidente Carlos Saúl Menem (1989-1999) cobra un haber mensual de \$ 27.982,36 (48,976.78 MXN) y Fernando de la Rúa (1999-2001), otro de \$27.734,83 (48,534.61MXN). Por antigüedad, superan por poco a los \$24.762,17 (43,332.60 MXN) del último recibo de Néstor Carlos Kirchner (2003-2007) y con un nivel de vida más austero, Raúl Alfonsín (1983-1989) \$6.493,59 (11.363.47 MXN) y el resto lo donaba al PAMI de Chascomús (El Diario Clarín, 2009). Los dos últimos ex mandatarios fallecieron en 2010 y 2009 respectivamente.

Las pensiones a los ex presidentes de Argentina generan un gasto al país de \$55.717,19 (97,502.39 MXN) mensuales, que se traduce en \$668.606.28 (1, 170,028.66 MXN) de pesos argentinos al año.

El beneficio está avalado por la ley 24.018, que estableció en 1991 una asignación mensual para los ex presidentes igual a la que percibe un juez de la Corte en actividad y para sus viudas, un 75% de ese monto. Pero sólo aquí, la citada pensión, duplica el salario de uno en ejercicio (unos \$13.500).

En la legislación Argentina casi no tiene restricciones y su única incompatibilidad es con otra jubilación o pensión.

6.3.2. Chile

En Chile perciben una pensión vitalicia únicamente los que hayan cumplido la totalidad de sus mandatos y no desempeñen otra función pública. Además, se publican mes a mes en la web del Senado los importes que perciben actualmente Aylwin Azocar Patricio (1990-1994), Frei Ruiz-Tagle Eduardo (1994-2000), Lagos Escobar Ricardo (2000-2006) y Piñera Echenique Sebastián (2010-2014).

Actualmente, los ex mandatarios perciben una dieta total bruta de \$9.121.806 (223,780.46 MXN), a la que se le suman las asignaciones para gastos de traslados, en donde se incluyen peajes, gastos del vehículo que usan, junto a permiso de circulación y bencina, dineros que no están obligados a rendir y que alcanzan los \$1.621.207 (39,772.22 MXN), además de la asignación para gastos de funcionamiento de oficinas, que va de los 2.723.886 (66,823.66 MXN) a los 7.370.506 (180,816.74 MXN).

Sumado todo lo anterior por los cuatro ex mandatarios, significa un gasto al país de 66.355.552 (1, 627,865.77 MXN) mensuales, que se traduce en 796.266.624 (19, 534,389.00 MXN) de pesos chilenos al año (República de Chile, Senado, 2015).

6.3.3. Colombia

En este país las pensiones de los ex presidentes son inamovibles. En seguida señalamos cuales son las pensiones de los ex presidentes, o sus viudas, que por ley reciben esa asignación.

Cuadro 3. Pensiones a ex presidente de Colombia.

Ex presidente	Monto de la pensión (pesos colombianos)	Periodo que estuvo en funciones
Álvaro Uribe Vélez.	\$25.838.213 (149,495.81 MXN)	2002-2010
Andrés Pastrana Arango.	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	1998-2002
Ernesto Samper Pizano.	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	1994-1998
Martha Blanco de Lemos (Viuda de Carlos Lemos Simmonds).	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	9 días durante el último año del gobierno Samper.
César Gaviria.	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	1990-1994
Belisario Betancur.	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	1982-1986
Amparo Canal de Turbay (Viuda de Julio Cesar Turbay).	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	1978-1982
Cecilia Caballero de López (Viuda de Alfonso López Michelsen).	\$21.956.000 (127,033.94 MXN)	1974-1978
María Cristina Arango de Pastrana (Viuda de Misael Pastrana Borrero).	\$17.871.000 (103,398.77 MXN)	1970-1974

Fuente: Elaborado con base a la información publicada en la página electrónica de.kienyke.

Como dato relevante encontramos que el ex presidente Álvaro Uribe Vélez recibe un ingreso mensual por su pensión superior al sueldo del Presidente en ejercicio, Juan Manuel Santos, cuyo salario es de \$23.460.630 pesos colombianos (135,739.49 MXN) y es el mejor pagado de todos, mientras que la que menos dinero recibe es la viuda del ex presidente Misael Pastrana Borrero. (Kienyke, 2011).

Más de 14 billones de pesos le cuestan a la Nación pagar las pensiones de ex presidentes, funcionarios de la Justicia, Congreso y algunos integrantes de organismos de control. Por parte de los ex mandatarios, sus pensiones ascienden a \$197.401.213 (1, 142,132.13 MXN) mensuales, lo que genera un costo anual de \$2.368.814.556 (13, 705,585.60 MXN).

6.3.4. Costa Rica

Los ex presidentes de Costa Rica reciben mensualmente ¢2.973.526 (88,573.49 MXN) como pensión vitalicia. Al año, el país gasta solo en el pago a los ex mandatarios más de ¢249.776.184 (7, 440,173.55 MXN).

Según datos del Ministerio de Trabajo, es la Ley 7302, de ex presidentes de la República, la que establece el sistema de jubilación. La pensión que reciben está ajustada al salario de un diputado, es decir, si hay un aumento en la remuneración del legislador también se verán beneficiados. El artículo 16 de dicha legislación establece:

“los ex presidentes de la República que hubiesen sido electos constitucionalmente tendrán derecho a disfrutar de una pensión mensual igual al ingreso de un diputado (dietas y gastos de representación), a partir del mes inmediato siguiente a la finalización del período presidencial correspondiente. Estas pensiones estarán a cargo del Presupuesto Nacional y serán tramitadas de oficio por el Departamento Nacional de Pensiones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social”.

Los ex jefes Luis Alberto Monge (1982-1986), Óscar Arias (8 de mayo de 1986–1990 y 2006–2010), Rafael Ángel Calderón (1990-1994), Miguel Ángel Rodríguez Echeverría (1998-2002), Abel Pacheco de la Espriella (2002-2006), José María Figueres (1994-1998) y Laura Chinchilla (2010-2014) son los beneficiarios de la pensión del Estado. Incluso, si alguno regresara a la función pública no pierde el beneficio, sólo debe suspenderlo durante el periodo que labore, confirmó el Ministerio de Trabajo. En caso de que un ex presidente muera, el 75% de los casi ¢3 millones lo recibiría su familia. *“En el momento de su fallecimiento tendrán derecho a un 75% del monto de la pensión, los causahabientes que establece el Reglamento del Régimen de Invalidez, Vejez y Muerte administrado por la Caja Costarricense de Seguro Social y en las mismas condiciones consignadas en él”*, estipula la Ley 7302 (El Diario Extra, 2014).

6.3.5. Venezuela

La Gaceta Oficial de la República de Venezuela Caracas, de fecha 15 de diciembre de 1964, número 27.619, del Congreso de la República de Venezuela, establece en la Ley de Pensiones para los ex presidentes de la República, en su artículo 1º que:

“los ciudadanos que por elección popular hayan desempeñado la Presidencia de la República o la hayan ejercido por elección de las Cámaras en sesión conjunta conforme al artículo 187 de la Constitución, por más de la mitad de un período, y quienes estén comprendidos en la Disposición Transitoria Octava de la Constitución, tendrán derecho a una pensión igual al 75% de la asignación mensual que como sueldo básico devengue el que ejerza la Presidencia de la República, a menos que hayan sido condenados por delitos cometidos en el desempeño de sus funciones” (Ley de Pensiones para los ex presidentes de la república, 1964).

Así mismo en su artículo 2º señala que *“los ex presidentes que se incorporen al Senado podrán optar entre la dieta que les corresponda como parlamentarios y la pensión que esta Ley les concede”*.

El actual presidente de Venezuela Nicolás Maduro, quien resultó electo en las pasadas polémicas elecciones después de la muerte de Hugo Chávez desde abril de 2013, goza de un salario oficial de \$38,500 (97,255.32 MXN) bolívares venezolanos al mes, por lo que se presume que la pensión de los futuros ex presidentes podría hacendar a un poco más de \$28,875 (72,941.49 MXN) (Finanzas de los famosos y carreras, 2014), debido a que actualmente no hay algún ex presidente que goce de estos beneficios.

6.4. Comparativo de pensiones

El sistema de pensiones en México está regido por tres institutos de seguridad social y en la actualidad se rigen por sus propias leyes.

La cobertura de los sistemas de pensión en nuestro país se lleva a cabo, bajo el procedimiento de incorporación obligatoria, al que están sujetos todos los

trabajadores tanto públicos como privados que mantengan una relación de dependencia con algún patrón en el caso de los adherentes al IMSS; ante el Estado corresponde al ISSSTE; o bien ante el Estado de México y Municipios ISSEMYM. Existe igualmente un mecanismo de incorporación voluntaria por parte del IMSS exclusivamente, en la que los trabajadores que carecen de cobertura institucional de Seguridad Social (comerciantes, profesionistas de cuenta propia, etc.) y que desean adquirir los mismos derechos y obligaciones que los cotizantes obligatorios del sector privado puedan estar asegurados.

En el otro extremo, se encuentran las pasiones vitalicias de las que gozan los ciudadanos que han desempeñado el cargo del Titular del Ejecutivo Federal de los Estados Unidos Mexicanos.

Bajo este contexto analizaremos cada uno de estos sistemas de pensiones, lo que nos permitirá hacer un comparativo minucioso de los mismos.

6.4.1. Pensión que otorga el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

De acuerdo a la Ley del ISSSTE las pensiones a las que tienen derecho todos los afiliados son las siguientes:

1. Seguro de pensión por retiro.

Para pensionarse por esta modalidad es necesario que el trabajador:

- a) Tenga menos de 60 años;
- b) Que los recursos de su cuenta individual sean un 30%, superiores a la pensión garantizada; y
- c) Haber cubierto la prima del seguro de sobrevivencia para sus familiares derechohabientes.

2. Seguro de pensión por cesantía en edad avanzada.

Los requisitos para gozar de esta prestación son:

- a) Mínimo 25 años de cotización al ISSSTE;
- b) Estar privado de trabajo remunerado; y
- c) Contar con un mínimo de 60 años de edad.

3. Seguro de pensión por vejez.

Los requisitos para que el trabajador o pensionado por riesgos del trabajo o invalidez tenga derecho a esta pensión son:

- a) Haber cumplido 65 años de edad; y
- d) Un mínimo de 25 años de cotización.

4. Pensión por invalidez

El artículo 118 expresa que existe invalidez cuando el trabajador activo haya quedado imposibilitado para procurarse, mediante un trabajo igual, con una remuneración superior al 50% de la habitual, percibida durante el último año de labor, y que esa imposibilidad provenga de una enfermedad o accidente no profesional. La declaración de invalidez deberá ser realizada por el Instituto.

Dicha pensión se otorgará a los trabajadores que se inhabiliten física o mentalmente por causas ajenas al desempeño de su cargo o empleo, si hubiesen contribuido con sus Cuotas al Instituto cuando menos durante 5 años.

Si el dictamen respectivo determina el 75% o más de invalidez sólo se requerirá que hubiesen contribuido con sus cuotas al Instituto cuando menos durante tres años.

5. Seguro de pensión por causa de muerte del trabajador por causas ajenas al trabajo.

Para tener este seguro el trabajador puede tener cualquier edad, pero debe haber cotizado al instituto por lo menos 3 años.

6. Pensión por muerte del trabajador pensionado a causa a causa de un riesgo de trabajo.

Los familiares tendrán derecho a una pensión igual al 100% de la que venía recibiendo el pensionado fallecido. También podrá optar por retirar en una sola exhibición el saldo de la cuenta individual o incrementar su pensión (pensión vitalicia).

7. Seguro de pensión por riesgos de trabajo.

Por incapacidad temporal, parcial o total, que genera la disminución o pérdida de las facultades y aptitudes para desempeñar su trabajo por algún tiempo y como requisito indispensable este deberá estar respaldado por dictamen médico.

8. Pensión Garantizada.

Si el trabajador cumple con los requisitos para obtener una pensión por cesantía en edad avanzada o vejez, pero los recursos en su cuenta individual resultan insuficientes, el Gobierno Federal aportará los recursos para que reciba una pensión garantizada, misma que cambia de valor en el mes de febrero de cada año dependiendo del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC). En 2015 el monto de la pensión garantizada es de \$4,219.58.

6.4.2. Pensión que otorga el Instituto Mexicano del Seguro Social.

El IMSS otorga las siguientes pensiones conforme a lo establecido en su propia Ley:

1. Pensión por Cesantía en Edad Avanzada.

De conformidad con el artículo 154 de la Ley del Seguro Social (LSS), es cuando el asegurado queda privado de trabajos remunerados a partir de los 60 años de edad y para gozar de esta, es necesario que el asegurado tenga reconocidas ante el Instituto un mínimo de 1250 cotizaciones semanales.

2. Pensión por Vejez.

El artículo 162 de la LSS establece que para tener derecho al goce de las prestaciones del seguro de vejez, se requiere que el asegurado haya cumplido 65 años de edad y tenga reconocidas por el Instituto un mínimo de mil doscientas cincuenta cotizaciones semanales.

3. Pensión por riesgo de trabajo.

Los riesgos de trabajo están considerados como los accidentes y enfermedades a las que se encuentran expuestos los trabajadores que en ejercicio de su trabajo que por causa o motivo del trabajo sufran de un percance que los inhabilite de su actividad para la que fueron contratados, ahora bien, si a consecuencia del riesgo de trabajo el asegurado muere, sus beneficiarios tendrán derecho por parte del IMSS a:

Cuadro 4. Monto de la pensión por riesgo de trabajo.

TIPO DE PENSIÓN	MONTO DE PENSIÓN
Pensión IMSS de Viudez.	40% de la pensión por incapacidad permanente.
Pensión IMSS de Orfandad.	20% de la pensión por incapacidad permanente: edades entre 16 y 25 años.
Pensión IMSS para Ascendientes.	20% de la pensión por incapacidad permanente, solo en el caso de no existir viuda y huérfanos.

Fuente: Elaborado con base a la Ley de IMSS.

4. Pensión por enfermedad.

La enfermedad de trabajo es considerada como todo aquel estado patológico que resulta como consecuencia de toda acción derivada del trabajo en sí, cuyo motivo sea el medio en que el trabajador presta su servicio. En todo caso, serán enfermedades de trabajo las consignadas en la LFT.

5. Pensión por invalidez.

La invalidez es considerada cuando el asegurado se encuentra un estado físico o mental, que le impide tener un trabajo con remuneración igual o mayor al 50% de la actividad que desempeñaba durante el último año de trabajo, siempre y cuando esa imposibilidad sea originada por una enfermedad o accidente no profesionales.

Será necesario haber cotizado al menos 250 semanas base para tener acceso a dicha pensión, ya que si la incapacidad es del 75% o más, solo serán necesarias 150 semanas de cotización. Ahora bien, un médico legista perteneciente al IMSS, será el encargado de determinar si el estado de Invalidez del asegurado es parcial o definitivo.

Si durante la pensión de Invalidez el asegurado muere, sus beneficiarios tendrán derecho a:

Cuadro 5. Monto de la pensión por invalidez.

TIPO DE PENSIÓN	MONTO DE PENSIÓN
Pensión de Viudez	90% De la pensión por invalidez.
Pensión de Orfandad	20% de la pensión por invalidez.
Pensión de Ascendientes	N/A

Fuente: Elaborado con base a la Ley de IMSS.

6. Pensión por viudez.

Esta pensión iniciara desde el momento en que el trabajador o pensionado fallezca, sin importar cuál fuera la causa o motivo del deceso, teniendo como beneficiario directo de la pensión a la concubina o viuda. En caso de que no exista relación legal entre la persona que exija la pensión y el asegurado, es requerimiento legal establecer un juicio de jurisdicción voluntaria en el Juzgado

de lo familiar para acreditar dicha relación y por ende ser beneficiario a la pensión por viudez.

7. Pensión por orfandad.

De acuerdo a la LSS, tendrán derecho a recibir pensión de orfandad cada uno de los hijos menores de 16 años, cuando muera el padre o la madre y alguno de éstos hubiera tenido el carácter de asegurado, y acrediten tener ante el Instituto un mínimo de 150 cotizaciones semanales o haber tenido la calidad de pensionados por invalidez.

8. Pensión Garantizada.

Si el trabajador o asegurado, cumple con los requisitos para obtener una pensión por cesantía en edad avanzada o vejez, pero los recursos en su cuenta individual resultan insuficientes para contratar una renta vitalicia o un retiro programado que le asegure el disfrute de una pensión garantizada y la adquisición de un seguro de sobrevivencia para sus beneficiarios, recibirá del Gobierno Federal una aportación complementaria suficiente para el pago de las pensiones correspondientes.

El monto mensual de la pensión garantizada será al equivalente a un Salario Mínimo General (SMG) vigente en el Distrito Federal: \$2,103 (vigente en 2015), dicha cantidad que se actualizará anualmente, en el mes de febrero, conforme al INPC, para garantizar el poder adquisitivo de dicha pensión.

6.4.3. Pensión que otorga el Instituto Seguridad Social para los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios

De acuerdo con la ley del ISSEMYM las pensiones que brinda a sus agremiados son las siguientes:

1. Pensión por jubilación.

De conformidad al artículo 88 *“la pensión por jubilación se otorgará a los servidores públicos que al retirarse de su empleo acrediten un mínimo de 35 años de servicio y 62 años de edad”*. Ahora bien, si no cuenta con la edad, se puede computar cada año de servicio excedente por uno de edad, ambos conceptos deben sumar 92.

2. Pensión de retiro por edad y tiempo de servicios.

De acuerdo con el artículo 91, esta pensión se otorgara a los servidores públicos que habiendo cumplido 62 años de edad, acrediten ante el Instituto haber laborado cuando menos 17 años, y haber cubierto las cuotas correspondientes a este período.

3. Pensión por inhabilitación

El artículo 94 señala que se concederá esta pensión *“cuando el servidor público sufra una incapacitación física o mental, temporal o permanente, que le impida desempeñar su trabajo”*.

El monto de la pensión del servidor público inhabilitado por causa del servicio, será equivalente al sueldo sujeto a cotización del sistema solidario de reparto que percibía al quedar inhabilitado y no requiere un mínimo de cotizaciones; ahora bien, si es por causas ajenas al servicio tendrá derecho al pago de una pensión siempre y cuando tenga por lo menos 1 año de cotización.

4. Pensión por retiro en edad avanzada.

Para otorga esta pensión se requiere que el servidor público haya cumplido 67 años de edad y cotizado por un mínimo de 15 años al Instituto.

5. Pensión por fallecimiento.

Esta pensión se otorgara a los familiares o dependientes económicos del servidor público cuando este fallezca. Si el fallecimiento es a consecuencia de un Riesgo de Trabajo, el monto de la pensión será equivalente al último sueldo cotizado en el régimen solidario de reparto, cualquiera que fuere el tiempo de servicios prestados, es decir, no se requiere un mínimo de cotizaciones; ahora bien, si se da por causas ajenas al servicio, el monto de la pensión se determinara de acuerdo a las tasas de reemplazo señaladas en el artículo 94.

6.4.4. Pensiones Pagadas a los Ex presidentes

Los ex mandatarios de nuestro país gozan de una pensión vitalicia y demás beneficios ex presidenciales, mismos que se otorgan desde hace 28 años, tomando como fundamento los acuerdos presidenciales 7637 y 2763-Bis y que a continuación señalamos:

A. Pensión vitalicia: Equivalente al salario de un Secretario de Estado, es decir, 205 mil 212 pesos mensuales para los ex mandatarios y en caso de fallecimiento de este, los beneficiarios serán la viuda y los hijos con una pensión del 80% a 50%.

B. Seguro de vida: Suma asegurada básica de 40 meses del importe total de sueldos y salarios brutos mensuales (equivalentes a \$8 millones 208 mil 482 pesos).

C. Seguro de gastos médicos mayores: Suma asegurada básica de 333 Salarios Mínimos Generales Mensuales Vigentes en el Distrito Federal (equivalentes a 280 mil 119.60 pesos anuales), cuya prima, así como las de su cónyuge e hijos o, en su caso, su concubina o concubinario o pareja del mismo sexo, en términos de las disposiciones aplicables, son cubiertas por las dependencias y entidades.

D. Se les asignaran 78 elementos de los que 22 pertenecen a la Armada, 11 a la Fuerza Aérea y 45 al Ejército; y 25 empleados de la federación quienes estarán a su servicio directo (entre ellos debe haber

directores generales, de área, subdirectores, jefes de departamento, secretarías, técnicos, choferes y administrativos).

Sin embargo, se ha visto que en los últimos años además de los beneficios anteriormente mencionados, reciben apoyos en distintos rubros o materias, como son: bonos, aguinaldos, compensaciones, personal de ayudantía; pago de servicio telefónico (local, larga distancia y celular); automovilístico (para ex presidente, esposa, hijos y escoltas, con sus respectivas cuentas de tenencia, verificación y mantenimiento); servicios domiciliarios (predial, agua, luz, jardinería, etc.); viajes (hospedaje, transporte, viáticos, etc.); oficina; entre otros más que así lo requieran.

A continuación veremos cómo se despliegan estos gastos a los ex mandatarios y sus viudas:

1. Luis Echeverría Álvarez. Periodo presidencial: 1970-1976.

Actualmente tiene 93 años de edad.

Luis Echeverría y su familia tienen a su servicio 27 plazas de personal que atiende sus necesidades; 24 civiles y 4 militares, lo que genera un costo de 3 millones 611 mil 200 pesos al año con cargo al erario público, más los 2 millones 467 mil 332 pesos anuales por concepto de su pensión vitalicia. Así mismo dispone de un seguro de gastos médicos anual de 280 mil 119 pesos.

2. José López Portillo. Periodo presidencial: 1976-1982.

Murió a la edad de 84 años el 17 de febrero de 2004. Su viuda Alejandra Acimovic Popovic, mejor conocida como la actriz Sasha Montenegro de 69 años de edad, percibe alrededor de 102 mil 561 pesos mensuales, lo que genera un costo de 1 millón 230 mil 732 pesos al año, sólo por concepto de su pensión del 50%, más su seguro de gastos mayores de 168 mil 071 y demás prestaciones que recibe un Secretario de Estado.

3. Miguel de la Madrid. Periodo presidencial: 1982-1988.

Murió a la edad de 78 años el día 1 de abril de 2012, dejando a su viuda Paloma Delia Margarita Cordero, quien al igual que la viuda de López Portillo recibe alrededor de 102 mil 561 pesos mensuales, lo que genera un costo de 1 millón 230 mil 732 pesos al año, sólo por concepto de su pensión del 50%, más su seguro de gastos mayores de 168 mil 071 y demás prestaciones que recibe un Secretario de Estado.

Cuando aún vivía, tenía a su disposición y servicio 23 personas civiles y 18 militares, mismos que actualmente conserva su familia, con un costo para el erario ascendiente a 7 millones 495 mil 500 pesos anuales.

4. Carlos Salinas de Gortari. Periodo presidencial: 1988-1994.

Actualmente tiene 67 años de edad.

Por su propio derecho renunció a su pensión, sin embargo, ocupa 14 personas civiles y 19 militares para cuidarlo, con un costo de 7 millones 930 mil pesos anuales; y recibe un seguro de vida y otro de gastos médicos mayores de 14 mil 906 pesos.

5. Ernesto Zedillo Ponce de León. Periodo presidencial: 1994-2000.

Actualmente tiene 63 años de edad.

Zedillo, adversario político de Salinas de Gortari, quien también renunció por voluntad propia a su pensión –aunque cobra y es accionista de la empresa Kansas City Southern– sigue ocupando a 11 civiles y 17 militares, que son pagados con recursos públicos. En él se destinan 4 millones 683 mil pesos y además recibe un seguro de vida y otro de gastos médicos mayores de 8 mil 016 pesos.

Astuto, empero, Zedillo guardó silencio con relación a los 131.8 mil pesos mensuales que le otorga el Banxico, además de 750 mil pesos por concepto de bonos, aguinaldos, compensaciones y pago de servicios por el sólo hecho de haber sido director del Fideicomiso para la Cobertura de Riesgos Cambiarios y

subdirector del banco central entre 1978 y 1987. Nueve años de trabajo le redituaron un ingreso mensual por 881.8 mil pesos, 10.6 millones de pesos en 2013 (Contralínea, 2015).

6. Vicente Fox Quesada. Periodo presidencial: 2000-2006.

Actualmente tiene 74 años de edad.

Vicente Fox no ha renunciado a nada. Él cobra todo y tiene a su servicio a 20 personas civiles y 17 militares, lo que cuesta al pueblo 8 millones 940 mil pesos al año, más los 2 millones 467 mil 332 pesos anuales por concepto de su pensión vitalicia. Así mismo dispone de un seguro de gastos médicos anual de 280 mil 119 pesos.

La nómina de 20 civiles que Fox mantiene asciende a 471 mil 724 pesos, y 12 de esas personas laboran como administrativos del Centro Fox, que es un simulacro de asociación civil, ejemplo de esto, es María Magdalena Navarro, apoderada legal del Centro Fox, quien cobra a la Presidencia de la República 47 mil 973 pesos mensuales, Fernando Sánchez Pérez, actual asesor de la Presidencia del Centro Fox, quien recibe mensualmente 119 mil 670 pesos.

7. Felipe Calderón Hinojosa. Periodo presidencial: 2006-2011.

Actualmente tiene 54 años de edad.

Este ex mandatario por su parte, obtuvo mensualmente 5 millones 005 mil 121 pesos mensuales y un seguro de gastos médicos anual de 280 mil 119 pesos.

El 30 de noviembre de 2012, Felipe Calderón Hinojosa, antes de dejar la presidencia, hizo reformas para aumentar la cifra a 427 elementos a su cargo por concepto de seguridad, correspondiente a 4 millones 799 mil 999 pesos, más los 205 mil 122 pesos al mes, — equivalentes a 2 mil 740 salarios mínimos mensuales, cuando el salario mínimo en México es de aproximadamente 2,103 pesos al mes —, resulta un monto total de 5 millones 5 mil 121 pesos mensuales para el ex mandatario (Villanueva Villanueva & Nucci González, 2013).

Es decir, mientras el resto de los ex mandatarios consideró que la familia era un núcleo mono parental (esposa e hijos), Calderón amplió el círculo incluyendo a padres, suegros, hermanos, cuñados, tíos, sobrinos, etc. y dado que su familia es muy amplia, en el Reglamento dejó abierto el número de elementos requeridos, lo que es grave. Así los 78 elementos asignados a su rubro de seguridad se elevaron a 427, todos integrantes del EMP y no de lo que popularmente se conoce como “guardias presidenciales”.

Villanueva consultó con algunas fuentes el porqué de esta decisión, de manera informal respondieron que “Calderón fue el primer presidente que declaró la guerra al narco y crimen organizado; y que su nivel de riesgo es mucho mayor por lo que fue necesario buscar la manera de garantizar la seguridad de su familia completa. Consulté esta versión en Presidencia, pero no lo aclararon” detalla el investigador. Cabe mencionar que la modificación incluye también que de ser necesario, los miembros de la familia recibirán atención médica en el Hospital Central Militar (Animal Político, 2013).

Basado en estos datos, Villanueva señala que Felipe Calderón es por mucho, el ex presidente mexicano más caro del mundo pues su costo mensual (5 mdp) rebasa a sus predecesores y lo coloca a nivel mundial (entre una muestra de 21 países del mundo con diversos niveles de desarrollo) a la altura de naciones como Singapur y Corea (Animal Político, 2013).

Además, su prima María Antonieta Hinojosa Robles, que supuestamente brinda servicio a Calderón, tiene asignado un sueldo de 95 mil pesos al mes, lo que hace un monto anual de 1 millón 140 mil pesos.

En términos generales, garantizar la seguridad de los ex presidentes Felipe Calderón Hinojosa, Vicente Fox Quesada, Ernesto Zedillo, Carlos Salinas de Gortari y Luis Echeverría, y la de sus familias, le cuesta anualmente al EMP 33 millones 128 mil pesos.

De acuerdo con informes obtenidos, a través de la Ley de Transparencia, los cinco ex mandatarios gozan de la protección del organismo militar y gastan 2

millones 685 mil 641 pesos mensuales tan sólo en el pago de los elementos del EMP (24 Horas, 2014).

Los integrantes de este cuerpo de seguridad percibe salarios mensuales de entre 11 mil y 90 mil pesos, y están adscritos al grupo de élite de guardias presidenciales, entrenados para brindar seguridad al mandatario en turno, en este caso Enrique Peña Nieto y su familia, así como a quienes fungieron como titulares del Poder Ejecutivo y se encuentran aún con vida.

De acuerdo con el EMP, “el gasto promedio mensual de la nómina del personal de este organismo asignado a la seguridad de los ex presidentes (...) es de 2, 685,641.72”, por lo que este año, sólo en los salarios de sus guardaespaldas, se gastarán 32 millones 227 mil 700 pesos (24 Horas, 2014).

A la cantidad erogada por los salarios del personal de seguridad se agrega 1 millón 802 mil pesos destinados por el EMP por “concepto de seguridad y logística para el cumplimiento de sus misiones generales asignadas a la seguridad de los ex presidentes”.

Aunado a los 33 millones 128 mil pesos para garantizar su seguridad, desde la Oficina de la Presidencia se cuenta con otra partida presupuestal anual de 14.2 millones de pesos para el pago de las pensiones vitalicias de los ex mandatarios Felipe Calderón, Vicente Fox y Luis Echeverría, así como las viudas de Miguel de la Madrid y José López Portillo. Además, se asignaron 29.7 millones de pesos para el “personal de apoyo” de los ex mandatarios, en este personal no se incluye a elementos del EMP.

De acuerdo con el PEF 2015, cada uno de los tres ex mandatarios percibe mensualmente 205 mil 122 pesos como parte de su pensión vitalicia, sin embargo, esta no es entregada a Carlos Salinas ni a Ernesto Zedillo pues por voluntad propia renunciaron a ese derecho, aunque sí reciben los recursos para su equipo de colaboradores.

En suma, con lo erogado por la Presidencia, el EMP, costear la seguridad, logística y pensiones de los ex presidentes y sus familias, así como el pago de bonos, aguinaldo, compensaciones, pago de servicio telefónico, automovilismo, servicios domiciliarios, viajes, oficina, entre otros, cuesta a los mexicanos más de 100 millones de pesos anuales.

CONCLUSIONES

Con base al trabajo de investigación realizado concluimos lo siguiente:

1. Los impuestos son los medios principales por los que el gobierno obtiene ingresos y son de gran importancia para la economía de nuestro país, ya que gracias a ellos se puede invertir en aspectos prioritarios como la educación, la salud, la impartición de justicia y la seguridad, el combate a la pobreza y el impulso de sectores económicos que son fundamentales para el país, de esta manera se da cumplimiento a la actividad financiera.
2. Actualmente México tiene bajos niveles de recaudación, por lo que es importante considerar que el no pagar impuestos impide al gobierno destinar recursos suficientes para cubrir las necesidades de nuestra sociedad, por ello es fundamental que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales en tiempo y con apego a la ley.
3. Para dar un eficaz cumplimiento a las disposiciones fiscales el contribuyente debe conocer, entender, analizar y reflexionar acerca de los derechos y obligaciones en los que se circunscriben en materia fiscal, por su parte la autoridad fiscal debe de fomentar la cultura contributiva.
4. Durante el desarrollo de esta investigación detectamos de que no hay una adecuada racionalidad del gasto en algunos ramos del presupuesto de egresos, como lo es el Ramo 02 de la Oficina de la Presidencia, que incluye los recursos que se asignan para las desproporcionadas pensiones y demás beneficios ex presidenciales, cimentado en acuerdos totalmente inconstitucionales que violan las garantías de legalidad, y que hasta la fecha no hay nada claro respecto a este tema por parte de la Presidencia del Gobierno, por lo que consideramos que este gasto no cuenta con los estándares de transparencia.

5. Es alarmante que mientras la mayoría de los empleados públicos dejan su vida activa a cambio de pensiones pobres y miserables, los jefes del Ejecutivo, por 6 años de actividad, perciban pensiones vitalicias insultantes y otros beneficios a costa del presupuesto.

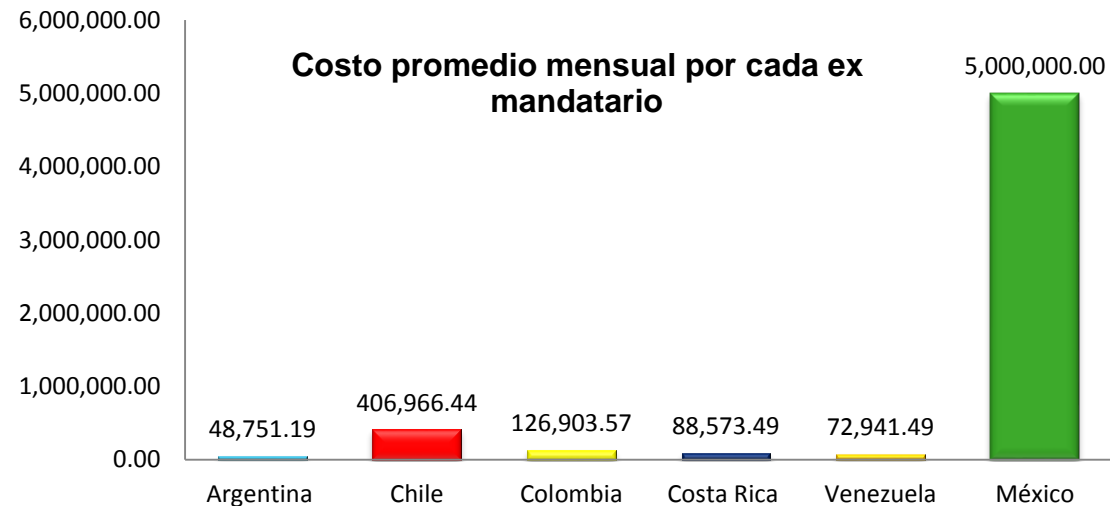
6. El siguiente cuadro nos permite analizar la Aproximación del Derecho Comparado con Países de América Latina, respecto a los pagos que reciben los ex mandatarios después de abandonar sus cargos, por concepto de pensiones vitalicias y demás beneficios ex presidenciales.

Cuadro 6. Derecho Comparado con Países de América Latina.

País	Pensiones, percepciones o compensaciones y demás beneficios ex presidenciales en países de Latino América (Cifras en MXN)	
	Costo promedio mensual por cada ex mandatario	Costo promedio anual por todos los ex mandatarios
Argentina	48,751.19	1,170,028.66
Chile	406,966.44	19,534,389.00
Colombia	126,903.57	13,705,585.60
Costa Rica	88,573.49	7,440,173.55
Venezuela	72,941.49	0.00
México	5,000,000.00	100,000,000.00

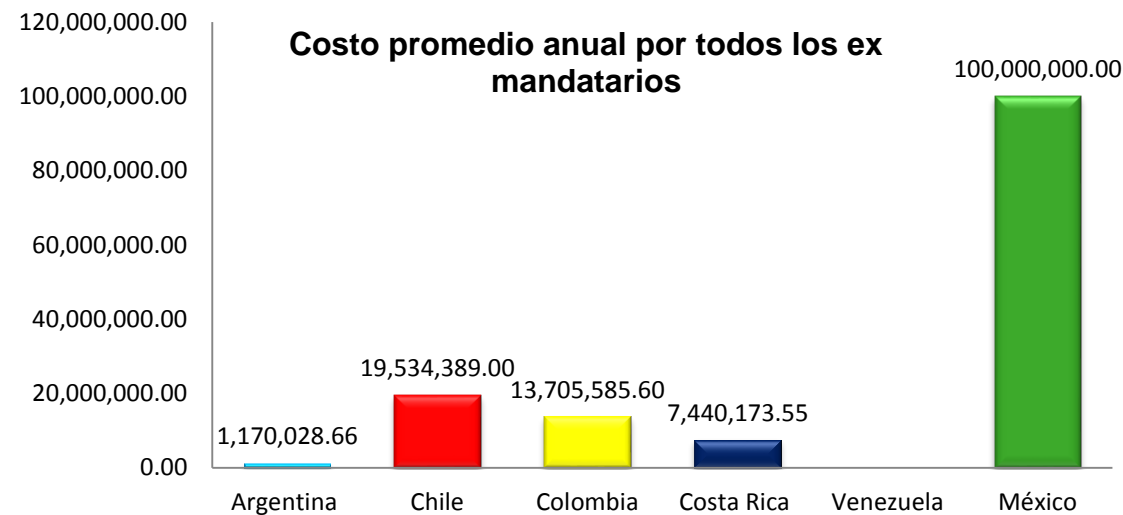
Fuente: Elaboración propia con base al trabajo de investigación.

Gráfico 1. Costo promedio de mensual por cada ex mandatario.



Fuente: Elaboración propia con base al trabajo de investigación.

Gráfico 2. Costo promedio anual que le genera a cada país pagar las pensiones, percepciones o compensaciones y demás beneficios ex presidenciales.



Fuente: Elaboración propia con base al trabajo de investigación.

México ocupa el primero lugar en cuanto a las pensiones para ex presidentes, por arriba de Chile y Colombia. En nuestro país estas pensiones son muy elevadas, tomando en cuenta la economía y el Derecho Comparado, no obstante,

estas no tienen sustento jurídico, sin embargo erogan un gasto elevado con cargo al erario público, dinero que podría ser utilizado en otros sectores de la población, considerando las zonas más marginas del país y el índice de pobreza, que actualmente es crítico y haciende a los 55.3 millones de personas que se encuentran en esta situación.

Es así, como nuestra Hipótesis se confirma ya que se considera importante conocer cuál es la relevancia de la contribución en México, para que de esta manera el contribuyente pueda apreciar que los tributos son destinados para los fines que fueron creados y puedan cumplir en tiempo y forma con la obligación de coadyuvar con el gasto público.

Finalmente se recomienda regular las pensiones ex presidenciales a través de una ley aprobada por el congreso, con base al derecho comparado, ajustando y calculando el monto del beneficio presidencial bajo los criterios de economía, principios de proporcionalidad, equidad, legalidad, tendencias Iberoamericanas en cuanto a pensiones para los ex presidentes, estudios y análisis sobre este tema; elaborar un proyecto institucional, generar adhesiones, debate legislativo, etc., porque así como hoy sucede con los ex presidentes del país, hay un enorme universo de situaciones que en México pasan, pero que nadie dice nada, y una forma es comenzar a documentarlos.

SIGLAS

AO	Adjudicator's Office
APF	Administración Pública Federal
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CFDI	Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CO	Commonwealth Ombudsman
CNHD	Comisión Nacional de los Derechos Humanos
Conapred	Consejo Nacional para Prevenir la Discriminación
CONEVAL	Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CRA	Canada Revenue Agency
CURP	Clave Única del Registro Nacional de Población
DEFCON	Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
DOF	Diario Oficial de la Federación
EMP	Estado Mayor Presidencial

EUA	Estados Unidos de América
FBR	Federal Board of Revenue
FIEL	Firma Electrónica Avanzada
FTO	Federal Tax Ombudsman
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
IMSS	Instituto Mexicano de Seguridad Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
IRS	Internal Revenue Service
IRD	Inland Revenue Department
ISR	Impuesto Sobre la Renta
ISSEMYM	Instituto Seguridad Social para los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LFDC	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
LFPRH	Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaría

LFT	Ley Federal del Trabajo
LFTAIPG	Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISSEMYM	Ley del Instituto Seguridad Social para los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios
LISSTE	Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
LOPDC	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
LSS	Ley del Seguro Social
PA	Procuraduría Agraria
PEF	Presupuesto de Egresos de la Federación
PND	Plan Nacional de Desarrollo
PRODECON	Procuraduría General de los Derechos del Contribuyente
PROFECO	Procuraduría Federal del Consumidor
PROFEDET	Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo
PROFEPA	Procuraduría Federal de Protección al Ambiente
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
REMP	Reglamento del Estado Mayor Presidencial

RFC	Registro Federal de Contribuyente
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SEMARNAT	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
SENIAT	Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria
STPS	Secretaría del Trabajo y Previsión Social
SUNAT	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria
TAS	Tax Advocate Service
TO	Taxpayers' Ombudsman

BIBLIOGRAFÍA

Fuentes bibliográficas

- Arriola Vizcaíno, A. (2000). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
- Calvo Ortega, R. (1999). *Derecho Tributario*. Madrid: Civitas.
- Carrasco Iriarte, H. (2002). *Derecho Fiscal Constitucional*. México: Oxford.
- Cortes, O. (2003). *De Contribuciones, Tributos e Imposiciones*. México: Cibernética Antorcha.
- De la Garza, S. F. (1986). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.
- De la Garza, S. F. (2002). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Porrúa.
- Delgadillo Gutiérrez, L. H. (1993). *Principios de Derecho Tributario*. México: Limusa Noriega.
- Fernández Martínez, R. D. (1998). *Derecho Fiscal*. México: McGraw Hill.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1975). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Flores Zavala, E. (2001). *Elementos de Finanzas Públicas*. México: Porrúa.
- Fraga, G. (2001). *Derecho Administrativo*. México: Porrúa.
- García Maynez, E. (1994). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa.
- García Vizcaíno, C. (1975). *Los Tributos Frente al Federalismo*. Buenos Aires: De la Palma.
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario, Tomo I*. Buenos Aires: De la Palma.
- Garza, J. S. (2002). *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*. México : Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Informe sobre Desarrollo Humano de los Pueblos Indígenas en México*. (2010). México: Galera.

- Instituto de Investigaciones Jurídicas, d. I. (1992). *Diccionario Jurídico Mexicano*. México: Porrúa.
- Jiménez González, A. (2000). *Lecciones de Derecho Tributario*. México: Thomson.
- Latapí Ramírez, M. (2000). *Introducción al Estudio de las Contribuciones*. México: Porrúa.
- Margáin Manautou, E. (1997). *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Porrúa.
- Norberto, B. (1987). *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis.
- Ojeda Paullada, P. (1998, número 97). Concepto de Procuraduría. *Revista de Administración Pública, Las nuevas procuradurías, México, Instituto Nacional de Administración Pública, A.C.*, pp. 12 y 13.
- Pardinas, J. E. (2005). *Impuestos ¿Un mal Necesario?*, México: Cidac.
- Prodecon. (2014). *Manual para el Docente de la Asignatura, Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa*. México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Pugliese, M. (1939). *Instituciones de Derecho Tributario*. México : FCE.
- Quintana Valtierra, J., & Rojas Yañez, J. (1988). *Derecho Tributario Mexicano*. México: Themis.
- Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal*. México: Harla.
- Rodríguez Lobato, R. (1998). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.
- Rodríguez Lobato, R. (2003). *Derecho Fiscal segunda edición*. México: Oxford.
- Saldaña Magallanes, A. (2000). *Curso Elemental de Derecho Tributario*. México: ISEF.
- Sanchez León, G. (2003). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Cárdenas.
- Saucedo Arteaga, G. J. (2012). Inseguridad Alimentaria en la Sierra Tarahumara. *Noticias Educativas 2012, La Jornada Morelos*.
- Serra Rojas, A. (1988). *Andrés Derecho Administrativo. Tomo II*. México. D. F.: Porrúa.

- Serrano Antón, F., Soler Roch, M. t., & Tejerizo López, J. M. (2013). *El régimen jurídico del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Hacia una Administración orientada al servicio del contribuyente*. Madrid-México: Fontamara.
- Téllez Trejo, B. R. (2008). *El dictamen en la contaduría público*. México: Thomson.
- Tena Ramírez, F. (1995). *Leyes Fundamentales de México (1808-1995)*. México: Porrúa.
- Uresti Robledo, H. (2002). *Los Impuestos en México*. México: Taxx Editores.
- Villoro Toranzo, M. (1978). *Introducción al Estudio del Derecho*. México: Porrúa.
- Zarate, J. (1972). *México a través de los siglos, Tomo III*. México: Cumbre.
- Zavala, S. A. (1988). *Las instituciones Jurídicas de la Conquista de América*. México: Porrúa.

Fuentes hemerográficas

Diario Oficial de la Federación
El mundo del abogado

Páginas electrónicas

- 24 Horas. (4 de agosto de 2014). Obtenido de <http://www.24-horas.mx/expresidentes-cuestan-al-erario-41-6-millones-de-pesos-anuales/>
- Animal Político. (22 de enero de 2013). Obtenido de *Pensiones vitalicias a expresidentes sin sustento legal*: <http://www.animalpolitico.com/2013/01/pensiones-vitalicias-a-expresidentes-no-tienen-sustento-legal-investigadores/#axzz>
- CNN México. (9 de agosto de 2013). Obtenido de <http://mexico.cnn.com/nacional/2014/08/09/7-datos-sobre-los-retos-que-enfrentan-los-indigenas-en-mexico>
- Contralínea. (20 de mayo de 2015). Obtenido de <http://contralineainfo.com/archivo-revista/index.php/2015/05/20/quiebra-inminente-del-sistema-publico-de-pensiones/>

- El Diario Clarín.* (14 de 09 de 2009). Obtenido de <http://edant.clarin.com/diario/2009/09/14/elpais/p-01998341.htm>
- El Diario Extra.* (17 de 02 de 2014). Obtenido de <http://www.diarioextra.com/Dnew/noticiaDetalle/225366>
- Estudio 413/07, P. d.* (26 de enero de 2007). Obtenido de [http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:0hM_fOTpxqgJ:buscador.ifai.org.mx/estudios/2007/DGEI-089-07%2520Estudio-413\(07\)-Presidencia.doc+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:0hM_fOTpxqgJ:buscador.ifai.org.mx/estudios/2007/DGEI-089-07%2520Estudio-413(07)-Presidencia.doc+&cd=1&hl=es&ct=clnk&gl=mx)
- Fundación Tarahumara.* (s.f.). Obtenido de <http://www.tarahumara.net/lasierra.html>
- INEGI.* (2010). Obtenido de www.inegi.org.mx/
- Kienyke.* (1 de 08 de 2011). Obtenido de <http://www.kienyke.com/historias/%C2%BFcuanto-reciben-mensualmente-los-expresidentes/>
- La Jornada.* (27 de febrero de 2014). Obtenido de <http://www.jornada.unam.mx/2014/02/27/politica/014n1pol>
- Ley de Pensiones para los Ex Presidentes de la República.* (15 de 12 de 1964). Obtenido de <http://docs.venezuela.justia.com/federales/leyes/ley-de-pensiones-para-los-ex-presidentes-de-la-republica.pdf>
- Licon Vite, C.* (Junio de 2008). *Estudios en materia de pensiones, percepciones o compensaciones y demás beneficios a ex presidentes de México.* Obtenido de *Serie Amarilla, Temas Políticos y Sociales:* www3.diputados.gob.mx/camara/.../Pension%20a%20expresidentes.pdf
- Nucci González, H.* (3 de diciembre de 2012). *Boletín de Prensa.* Obtenido de <http://difunet.mx/nota.php?nota=321>
- Obregón Rodríguez, M. C.* (2003). *Tzotziles, Pueblos Indígenas del México Contemporáneo.* México: CDI; PNUD. Obtenido de <http://www.cdi.gob.mx>
- Página electrónica de Asesores STRATEGO.* (s.f.). Obtenido de <http://asesores-stratego.com/publicaciones/responsabilidad-solidaria-en-materia-fiscal/>
- Página electrónica de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.* (s.f.). Obtenido de http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/SENIAT_CA/05HOMEPAGE/5.2DEFENSORIA_DEL_CONTRIBUYENTE

Página electrónica de la UNAM. (s.f.). Obtenido de www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/31/pr/pr31.pdf

Página electrónica de le Médiateur des ministères économiquest et financiers, Gobierno francés. (s.f.). Obtenido de <http://www.economie.gouv.fr/mediateur/missions-mEDIATEUR>.

Página electrónica del Adjudicator's Office. (s.f.). Obtenido de www.adjudicatorsoffice.gov.uk/

Página electrónica del Federal Tax Ombudsman. (s.f.). Obtenido de <http://fto.gov.pk>

Página electrónica del Tax Advocate Service. (s.f.). Obtenido de Página electrónica del Tax Advocate Service: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/>

Página electrónica del Tax Advocate Service. (s.f.). Obtenido de Tax Advocate Service: <http://www.taxpayeradvocate.irs.gov/>

Página electrónica del Taxpayers' Ombudsman. (s.f.). Obtenido de <http://www.oto-boc.gc.ca/menu-eng.html>.

Página electrónica Ombudsman. (s.f.). Obtenido de <http://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/Our-scrutineers/Commonwealth-Ombudsman/>; y <http://www.ombudsman.gov.au/pages/about-us/our-office/what-we-do.php>

Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012. (s.f.). Obtenido de Segunda Parte, Eje Rector. Igualdad de Oportunidades; Transformación Educativa: www.presidencia.gob.mx.

República de Chile, Senado. (01 de 07 de 2015). Obtenido de <http://www.senado.cl/apps Senado/index.php?mo=transparencia&ac=informeTransparencia&tipo=10&anno=2015>

SEDESOL. (2010). Diagnóstico nacional de los asentamientos. Obtenido de http://www.sedesol.gob.mx/work/models/SEDESOL/Sedesol/sppe/dgap/diagnostico/Diagnostico_PRAH.pdf

Sistema Infomex Gobierno Federal. (s.f.). Obtenido de http://www.sisi.org.mx/jspsi/documentos/2004/seguimiento/02100/0210000053704_065.doc

Villanueva Villanueva, E., & Nucci González, H. (6 de enero-junio de 2013). Pensiones expresidenciales. Obtenido de Contraloría del Poder Legislativo:
http://www.contraloriadelpoderlegislativo.gob.mx/Rc_et_Ratio_6/3_Ernesto_Villanueva_Hilda%20Nucci.pdf

Legislación

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Última reforma DOF 09-08-2012).
- Código Fiscal de la Federación (Última Reforma DOF 14-03-2014).
- Decreto 1071(26 de junio de 1999).
 - Decreto Legislativo número 953 que modifican artículos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo número 135-99-EF (s.f.).
 - Decreto Supremo número 135-99-EF (s.f.).
 - División de Defensoría del Contribuyente, “Visión general de la defensoría del contribuyente y sus actuaciones dentro del plan Evasión Cero”. (s.f.). Venezuela: SENIAT.
 - Gaceta del Seminario Judicial de la Federación (Cuarto Tribunal).
 - Informe del Presidente la Suprema Corte de Justicia, primera parte (1973).
 - Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015 (Publicada en el DOF el Jueves 13 de noviembre de 2014).
 - Ley del Seguro Social (Última Reforma DOF 02-04-2014).
 - Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (Última Reforma DOF 02-04-2014).
 - Ley del Instituto Seguridad Social para los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios (Decreto número 23).
 - Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (Nueva Ley DOF 23-06-2005).
 - Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (Última Reforma DOF 11-08-2014).

- Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (Última reforma DOF 08-06-2012).
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (Última Reforma DOF 13-05-2015).
- Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Última Reforma DOF 07-09-2009).
- Ley 58/2003. General Tributaria (17 de diciembre de 2013).
- Plan Nacional de Desarrollo (2007-2012).
- Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación.
- Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2015.
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación (Publicado el 2 de abril de 2014).
- Reglamento del Estado Mayor Presidencial (Última Reforma DOF 30-11-2012).
- Real Decreto 1676/2009 (4 de diciembre de 2009). Publicado en el Boletín Oficial del Estado.
- Real Decreto 2458/1996 (2 de diciembre de 1996), por el que se crea el Consejo para la Defensa del Contribuyente en la Secretaría de Estado de Hacienda.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2015.
- Semanario Judicial de la Federación (Tercer Tribunal).